

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАКЛАД ВИЩОЇ ОСВІТИ
«ПОДІЛЬСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»

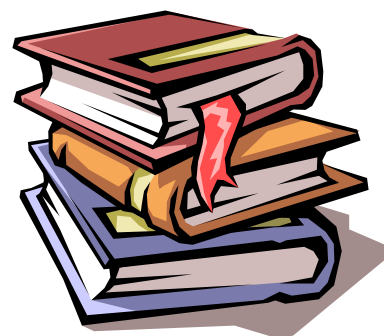
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ БІЗНЕСУ І ФІНАНСІВ

КАФЕДРА ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА ТЕХНОЛОГІЙ
ЕЛЕКТРОННОГО БІЗНЕСУ

ІННА ЦВІГУН
ІРИНА ЯСІНЕЦЬКА
НАДІЯ СВИНОУС

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ

Навчальний посібник



Кам'янець-Подільський
2023

Рецензенти:

ЛУЧИК Василь Єфремович, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри публічного управління, менеджменту та інклюзивної економіки Навчально-реабілітаційного Закладу вищої освіти «Кам'янець-Подільський державний інститут»

Паска Ігор Миколайович, доктор економічних наук, професор, декан економічного факультету Білоцерківського національного аграрного університету

РУДИК Володимир Касянович, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів, банківської справи, страхування та електронних платіжних систем Закладу вищої освіти «Подільський державний університет»

*Рекомендовано до друку науково-методичною радою
Закладу вищої освіти «Подільський державний університет»
(протокол №2 від 30 березня)*

Цвігун І.А., Ясінецька І.А., Свиноус Н.І.

Ц 25 Державний аудит: навчальний посібник. – Кам'янець-Подільський: ЗВО «ПДУ», 2023. – 352 с.

У навчально-методичному посібнику наведені теоретичні та практичні матеріали з теорії державного аудиту. Він характеризує послідовність подання навчального матеріалу та висвітлює питання: сучасного стану державного аудиту на теренах України та перспективи його розвитку; організацію державного аудиту в зарубіжних країнах; нормативно-правове забезпечення державного аудиту в Україні; організацію державного аудиту Рахунковою палатою України та Державною аудиторською службою України.

Включає перелік тестових завдань, що виносяться для вивчення кожної теми лекції, нормативно-правові акти, глосарій економічних термінів, список рекомендованої літератури, а також перелік питань, що виносяться на підсумковий контроль.

Рекомендується для здобувачів вищої освіти економічних спеціальностей вищих навчальних закладів денної та заочної форми навчання.

©Цвігун І.А., Ясінецька І.А., Свиноус Н.І. 2023

© ЗВО «ПДУ», 2023

Зміст

Передмова	6
Тема 1. Історія виникнення та розвитку державного аудиту	8
1.1. Основні історичні етапи становлення державного аудиту	9
1.2. Сучасний стан державного аудиту на теренах України та перспективи його розвитку	14
1.3. Організація державного аудиту в зарубіжних країнах	23
1.4. Міжнародні організації контрольних органів (INTOSAI, EUROSAI)	35
Контрольні запитання для самоперевірки	40
Тестові завдання	40
Практичні (ситуаційні) завдання	42
Тема 2. Сутність та організаційно-правові засади державного аудиту	45
2.1. Необхідність, місце та значення державного аудиту в сучасних умовах	46
2.2. Визначення поняття "державний аудит"	49
2.3. Нормативно-правове забезпечення державного аудиту в Україні	53
2.4. Стандартизація державного аудиту	55
2.5. Принципи здійснення державного аудиту	59
Контрольні запитання для самоперевірки	63
Тестові завдання	63
Практичні (ситуаційні) завдання	65
Тема 3. Класифікація державного аудиту	69
3.1. Види державного аудиту відповідно до міжнародних стандартів (INTOSAI)	69
3.2. Різновиди державного аудиту в Україні	77
Контрольні запитання для самоперевірки	82
Тестові завдання	82
Практичні (ситуаційні) завдання	85
Тема 4. Суб'єкти державного аудиту	88
4.1. Державна аудиторська служба України	88
4.2. Рахункова палата України	92
Контрольні запитання для самоперевірки	97
Тестові завдання	97
Практичні (ситуаційні) завдання	99
Тема 5. Організація державного аудиту Державною аудиторською службою України	101
5.1. Сутність та принципи організації державного аудиту	101
5.2. Стадії й етапи здійснення державного аудиту	107
5.3. Планування державного аудиту органами Державної	108

аудиторської служби України	
5.4. Сутність і змістовність методичних прийомів державного аудиту	110
5.5. Контроль якості державного аудиту	114
Контрольні запитання для самоперевірки	115
Тестові завдання	115
Практичні (ситуаційні) завдання	117
Тема 6. Організація державного аудиту Рахунковою палатою України	122
6.1. Процес державного аудиту та його етапи	122
6.2. Планування державного аудиту Рахунковою палатою України	126
6.3. Загальний порядок проведення державного аудиту Рахунковою палатою	135
6.4. Координація дій аудиторів з працівниками об'єкта перевірки	138
6.5. Нагляд за проведенням аудиту. Документування процесу аудиту	140
6.6. Оформлення результатів державного аудиту	143
6.7. Контроль якості державного аудиту	147
Контрольні запитання для самоперевірки	148
Тестові завдання	148
Практичні (ситуаційні) завдання	151
Тема 7. Державний аудит виконання бюджетних програм (аудит ефективності)	155
7.1. Мета, завдання й об'єкти державного аудиту виконання бюджетних програм	156
7.2. Методика проведення державного аудиту виконання бюджетних програм	161
7.3. Оформлення та реалізація результатів аудиту	168
Контрольні запитання для самоперевірки	171
Тестові завдання	172
Практичні (ситуаційні) завдання	172
Тема 8. Державний аудит діяльності суб'єктів господарювання	179
8.1. Поняття, об'єкти та завдання аудиту діяльності суб'єктів господарювання	180
8.2. Методика проведення аудиту діяльності суб'єктів господарювання	181
8.3. Оформлення та реалізація результатів аудиту	189
Контрольні запитання для самоперевірки	192
Тестові завдання	192
Практичні (ситуаційні) завдання	194
Тема 9. Державний аудит виконання місцевих бюджетів	199
9.1. Поняття, об'єкти та завдання державного аудиту виконання місцевих бюджетів	200
9.2. Методика проведення державного аудиту виконання місцевих бюджетів	200

9.3.Оформлення та реалізація результатів аудиту	204
Контрольні запитання для самоперевірки	207
Тестові завдання	207
Практичні (ситуаційні) завдання	211
Тема 10. Державний аудит ефективності діяльності	215
10.1. Загальні положення аудиту ефективності діяльності	216
10.2.Планування аудиту ефективності діяльності	219
10.3. Проведення (виконання) аудиту ефективності діяльності	228
10.4.Звітування за результатами аудиту ефективності діяльності	231
10.5. Контроль виконання пропозицій за результатами аудиту ефективності діяльності	235
Контрольні запитання для самоперевірки	237
Тестові завдання	238
Практичні (ситуаційні) завдання	240
Тема 12. Аудит доходів і видатків державного бюджету, державного адміністрування, міжбюджетних трансфертів	244
12.1. Аудит доходів і видатків державного бюджету	245
12.2. Аудит державного адміністрування	248
12.3. Аудит міжбюджетних трансфертів	250
Контрольні запитання для самоперевірки	252
Тестові завдання	252
Практичні (ситуаційні) завдання	254
Тема 13. Аудит державного та комунального майна	256
13.1. Поняття "державне та комунальне майно"	256
13.2. Методика аудиту державного та комунального майна	259
Контрольні запитання для самоперевірки	271
Тестові завдання	271
Практичні (ситуаційні) завдання	273
Глосарій	275
Використана література	283
Додатки	288

ПЕРЕДМОВА

Навчальна дисципліна «Державний аудит» належить до навчальних нормативних дисциплін циклу професійної та практичної підготовки галузі знань 07 «Управління та адміністрування» за спеціальністю 074 «Публічне управління та адміністрування».

Обов'язковою умовою успішного функціонування фінансової системи будь-якої держави, головною функцією її управління є державний фінансовий контроль. Саме від його організації та форм прояву залежить рівень економічного і соціального розвитку держави, поліпшення якості роботи в усіх галузях суспільного життя.

Необхідність розвитку та вдосконалення державного фінансового контролю об'єктивно обумовлена вимогами часу. Так, стратегічним напрямом розвитку державного фінансового контролю є запровадження принципово нових для України його видів і форм за формуванням, рухом та ефективним використанням державних коштів і майна.

Однією з таких форм є державний аудит, який здійснюється з метою встановлення законності та оцінки ефективності і доцільності витрачання коштів Державного бюджету України, використання коштів місцевих бюджетів, загальнодержавних цільових, позабюджетних фондів, державного й комунального майна та результативності виконання державних програм.

Проведення державного аудиту на макро- і мікроекономічному рівнях потребує зміни підходів і принципів щодо організації, методології та методики здійснення державного фінансового контролю й аудиту в різних сферах економіки.

За таких умов ключовим постає питання підготовки кваліфікованих кадрів у області проведення державного фінансового контролю взагалі та державного аудиту зокрема.

Предметом навчальної дисципліни «Державний аудит» є система економічних відносин на макро- і мікрорівнях з приводу систематичного спостереження, перевірки і вдосконалення ходу функціонування процесу ефективного управління бюджетними коштами відповідно до конституційних норм і законодавчого регулювання.

Метою дисципліни є надання студентам знань з теорії та практики державного аудиту.

Вивчення дисципліни «Державний аудит» передбачає досягнення такого кваліфікаційного рівня підготовки фахівця, за якого він повинен:

а) знати:

- значення, місце і роль державного аудиту в сучасних умовах господарювання України;

- поняття державного аудиту, організації і методики його здійснення;

- процес державного аудиту і склад робіт, виконуваних на кожному з його етапів;
- вироблені наукою і практикою основні принципи й підходи до організації державного аудиту в умовах ринкової економіки;
- історію розвитку державного аудиту в Україні та світі для більш глибокого розуміння його цілей, задач і функцій;
- класифікацію державного аудиту; функції, права, обов'язки суб'єктів державного аудиту, а також їх відповідальність за результати перевірки.

б) уміти:

- планувати основні завдання державного аудиту щодо різних об'єктів та виконувати їх на кожному етапі аудиту;
- розробляти календарні графіки, програми й плани проведення аудиторських досліджень;
- визначати економічну ефективність, результативність планування діяльності державних аудиторів;
- організовувати підготовку здійснення державного аудиту різних об'єктів;
- перевіряти формування доходів і ефективне використання видатків бюджету;
- здійснювати моніторинг результатів державного аудиту;
- складати звіт за результатами державного аудиту;
- об'єктивно оцінювати і аналізувати інформацію, отриману за результатами здійснення державного аудиту;
- розробляти заходи щодо впровадження більш ефективних форм організації та проведення державного аудиту.

Навчальний посібник підготовлено з врахуванням вимог законодавства України, враховуючи останні зміни та доповнення.

Тема 1. Історія виникнення та розвитку державного аудиту

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

- 1.1. Основні історичні етапи становлення державного аудиту.
- 1.2. Сучасний стан державного аудиту на теренах України та перспективи його розвитку.
- 1.3. Організація державного аудиту в зарубіжних країнах.
- 1.4. Міжнародні організації контрольних органів (INTOSAI, EUROSAI).

Контрольні запитання для самоперевірки.

Тестові завдання.

Практичні (ситуаційні) завдання

Метою даної теми є розгляд передумов і факторів, що визначають становлення та розвиток державного аудиту, а також формування у студентів здатності визначати етапи розвитку державного аудиту та усвідомлювати особливості його організації в зарубіжних країнах

Ключові терміни та поняття: Лімська декларація, керівні принципи фінансового контролю, INTOSAI, EUROSAI

Таблиця 1.1

Професійні компетентності, які формуються за темою

Компетентність, яка формується	Знання	Уміння	Комунікація	Автономність, відповідальність
Здатність визначати етапи розвитку державного аудиту	Знання еволюції розвитку державного аудиту	Уміння характеризувати окремі етапи розвитку державного аудиту	Донесення об'єктивної інформації про еволюцію державного аудиту зацікавленим особам	Здатність самостійно визначати та характеризувати етапи розвитку державного аудиту
Здатність визначати особливості його організації в зарубіжних країнах	Знання особливостей організації державного аудиту в зарубіжних країнах і діяльності міжнародних контролюючих організацій	Уміння визначати особливості його організації в зарубіжних країнах	Донесення об'єктивної інформації про міжнародний досвід державного аудиту зацікавленим особам	Здатність самостійно визначати та характеризувати особливості організації державного аудиту в зарубіжних країнах

1.1. Основні історичні етапи становлення державного аудиту

За історіографічними джерелами можна стверджувати, що державний аудит має багатовіковий період розвитку.

Становлення та розвиток державного аудиту нерозривно пов'язані з еволюцією державного контролю.

У давні часи контроль на державному рівні найбільшого розвитку набув у Вавилоні, Єгипті та Китаї. Тенденція існування контролю на державному рівні зберігається і в багатьох європейських державах.

Історичний екскурс в епоху становлення державного контролю свідчить, що перші згадки про рахункові відомства з'явилися в Китаї майже 3 тисячі років тому, а в Кореї – понад 1,3 тисячі років.

У державах, розташованих у долинах річок Ніл, Тигр та Євфрат, початком створення контролю господарської діяльності став облік з використанням спершу папірусу, а потім вже і паперу [30].

Близько 2500 – 2400 рр. до н.е. в Єгипті почали складати кошториси витрат і контролювати їх дотримання суб'єктами господарювання. У першу чергу це стосувалося сільськогосподарських і будівельних робіт, контроль кількості й якості яких здійснювався за допомогою письмових звітів [30].

Історія становлення державного аудиту нерозривно пов'язана з веденням господарської діяльності та появою перших звітів про доходи, витрати та зібрані податки. Історичні спогади щодо цього відносять до 4000 р. до н.е. у цивілізаціях Близького Сходу [30].

Першою країною, що створила державну аудиторську систему, був Китай. Вже в 700 р. до н.е. там існувала посада Генерального аудитора. Такий аудитор повинен був гарантувати чесність урядовців, які мали право користуватися державним майном. Обов'язки, права і форми державних аудиторських органів змінювалися від однієї династії до іншої. У результаті в 1983 р. була створена Державна аудиторська адміністрація, яка діє і сьогодні. Метою цього органу є повний державний контроль доходів і витрат усіх міністерств, відомств і органів влади.

У Стародавній Греції особлива увага приділялася контролю збереження власності, зокрема саме тут як прийом контролю виникла інвентаризація. Варто звернути увагу на те, що ініціатива інвентаризації мала виходити від матеріально-відповідальної особи, яка після здачі звіту мала потурбуватися про докази його достовірності.

Традиціями грецької демократії була обумовлена й афінська модель державного аудиту. Так, в Афінах у V ст. до н. е. доходи та витрати держави контролювало Народне зібрання, урядові аудитори перевіряли звіти всіх посадових осіб після завершення їх повноважень.

У Стародавньому Римі державні фінанси контролював Сенат, а бюджет перевірявся розгалуженим апаратом аудиторів під наглядом скарбничого. У цей час виникли дві професії: "квестор" (особа, яка

ставила питання) й "аудитор" (особа, яка вислуховувала відповіді). Ще в III в. до н. е. римські керівники призначали кураторів, прокураторів, квесторів, магістратів і урядовців казначейства, які були зобов'язані не тільки контролювати бухгалтерію, а й обговорювати досягнуті результати.

Саме у Римі народилося правило "нічого зі слів", тобто обов'язковість документування всіх фактів господарського життя.

У Європі найстарішими органами контролю були: Національне управління аудиту Великобританії – 1120 рік, Палата рахунків Франції – 1318 рік, Регулярна аудиторська організація Бельгії – 1386 рік.

В Англії державні аудитори були зобов'язані питати, слухати та перевіряти всі державні кошти, а також позначати всі зауваження. Так, особливістю цього періоду став поділ аудиту на два типи:

1) на державному рівні - так званий "публічний аудитор"; проводилось читання аудиторських звітів скарбничим у присутності посадових осіб та громадян. Пізніше думку аудитора стали засвідчувати письмово;

2) на рівні власника – у великих маєтках перед власником і радою керівних проводилось заслуховування усної доповіді аудитора. Водночас аудитор був членом такої ради, що в подальшому стало передумовою розвитку внутрішнього аудиту.

З середини XVIII ст. в Європі почали утворюватися автономні інститути державного аудиту. Так, автономні інститути аудиту Пруссії виникли в 1714 році (Генеральна палата рахунків), у Чехії – в 1761 році (Імперська облікова палата), в Австро-Угорщині – в 1768 році (Імперсько-Королівський Верховний суд аудиту), у Польщі - у 1808 році (Головна рахункова палата Варшавського Князівства), в Іспанії – у 1828 році (Суд рахунків), у Туреччині – у 1862 році (Вища бухгалтерська Рада Османської імперії), в Румунії – у 1864 році (Вищий суд аудиту).

Характерною рисою системи контролю державних фінансів періоду Нового часу стало посилення ролі парламентського контролю. Так, у Великобританії у 1861 році було створено Комітет державних рахунків Палати общин парламенту, а у 1866 р. прийнято "Акт про Департаменти казначейства і аудиту", яким було створено систему відповідальності за державні кошти. Так, контроль за державними витратами санкціонувала Палата общин Парламенту, а громадський фонд контролювався Генеральним контролером та аудитором, до відповідальності якого входило проведення аудиту фінансової звітності кожного урядового департаменту та перевірка державних рахунків усіх органів виконавчої влади.

Аналогічна практика перерозподілу функцій вищого органу контролю державних фінансів з парламентом спостерігається й у Королівстві Данія. У 1849 р. там було створено Комітет з державних

рахунків, що складався з чотирьох членів і підпорядковувався двом палатам парламенту (Ригсдагу). Утворення посад аудиторів при Парламенті також було передбачено у Швеції (Конституція Швеції 1809 р.). Хоча Національне аудиторське управління Королівства Швеція утворилося нещодавно – у 2003 р., до цього часу Швеція мала два вищих органи контролю державних фінансів:

1) Національне управління фінансового контролю, яке було урядовою установою, налічувало близько 300 осіб і здійснювало контроль діяльності центральної влади;

2) Парламентський контрольно-ревізійний орган, до якого входило 30 аудиторів – членів парламенту. Він здійснював перевірку діяльності Кабінету міністрів і підготовував відповідні звіти.

У Франції 1807 р. після рішення Наполеона про скасування Рахункової палати вона була відроджена. Контроль здійснювався в судовому порядку згідно з прописаною процедурою та завершувався колегіальним прийняттям рішення [30].

У Бельгії Рахункова палата у 1830 р. отримала статус судової колегії. Вона включала вісім осіб (президента, шістьох радників і реєстратора) та складалася з двох секцій (три радники у кожній). Одна з секцій, так звана "бухгалтерська", розглядала надходження коштів і всі питання, що стосуються рахунків і обліку державних службовців. Друга секція контролювала витрати, пенсії та державний борг [30].

В Італійському Королівстві після його об'єднання у 1861 р. було поєднано всі контрольні установи, що діяли на той момент: Рахункову палату Сардинії з відділенням у Туріні, Суд рахунків Великого Герцогства Тосканського з відділенням у Флоренції, Суд рахунків Королівства Обох Сицилій з відділеннями у Неаполі та Палермо. У 1862 р. після прийняття відповідного закону було утворено Суд Рахунків Італійського Королівства, що став першим вищим контрольним органом об'єднаної Італії [30].

Таким чином, наприкінці XIX ст. відбулося посилення контролю державних фінансів і позначилася тенденція до утворення вищих органів контролю. У результаті було сформовано *дві моделі контролю державних фінансів*:

1) перша модель отримала назву *англосаксонської*. Вона поширилась у Великобританії, Данії, Швеції, Фінляндії й інших країнах. Тут переважаючу роль відіграє законодавчий орган (парламент). Вищий контрольний орган здійснює зовнішній контроль державних фінансів при парламенті, а визначення ступеня відповідальності та накладення стягнень на винних відбувається у звичайних судах;

2) друга модель – *французька (або латинська)* притаманна Франції, Бельгії, Іспанії, Італії та ін. Вона характеризується наявністю власної юрисдикції. Контрольні органи цього типу утворюються у

вигляді судових колегій і мають право притягувати до відповідальності порушників і накладати санкції.

Підводячи підсумок ретроспективі появи державного аудиту, слід зазначити, що в *еволюції* державного аудиту з певною часткою умовності можна виділити такі *етапи*.

1. У 1600 р. аудит був державним і незалежним; його основним завданням було викриття шахрайства; масштаби перевірки були детальні і глибинні.

2. У 1600-1850 рр. цей вид аудиту також мав на меті викриття шахрайства та виявлення помилок в облікових записах; перевірки проводились глибокі, проте оцінка ефективності внутрішнього контролю на достатньому рівні не здійснювалась.

3. У 1850-1905 рр. аудиторські перевірки проводились з метою визначення правдивості та якості фінансової звітності та викриття шахрайства; застосовувались окремі тести з тих чи інших важливих питань.

4. У 1905 – 1940 рр. існував державний, незалежний та внутрішній аудити; основним їх завданням також було визначення достовірності фінансової звітності; розроблялися тести та вже давалася оцінка внутрішньому контролю на об'єктах, де надавались аудиторські послуги.

5. У 1953 році було створено Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) для впровадження ідей та досвіду вищих аудиторських організацій світу. *Державний аудит є одним із головних елементів державного управління. Головна мета державного аудиту – встановлення законності й ефективності використання державних коштів і майна.*

На рис. 1.1 зображено часову шкалу з позначками про період виникнення державного аудиту в різних країнах світу.

На початку другої половини XX століття у процесі безперервного реформування державного управління на міжнародній арені відбулися суттєві перетворення й у сфері державного аудиту, зокрема у питаннях піднесення його авторитету в процесах управління й ефективності виконання контрольних функцій держави.

Саме для впровадження ідей та досвіду вищих аудиторських організацій світу у 1953 році було створено Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), до якої входять понад 180 членів, а генеральний секретаріат перебуває у Відні (Австрія).

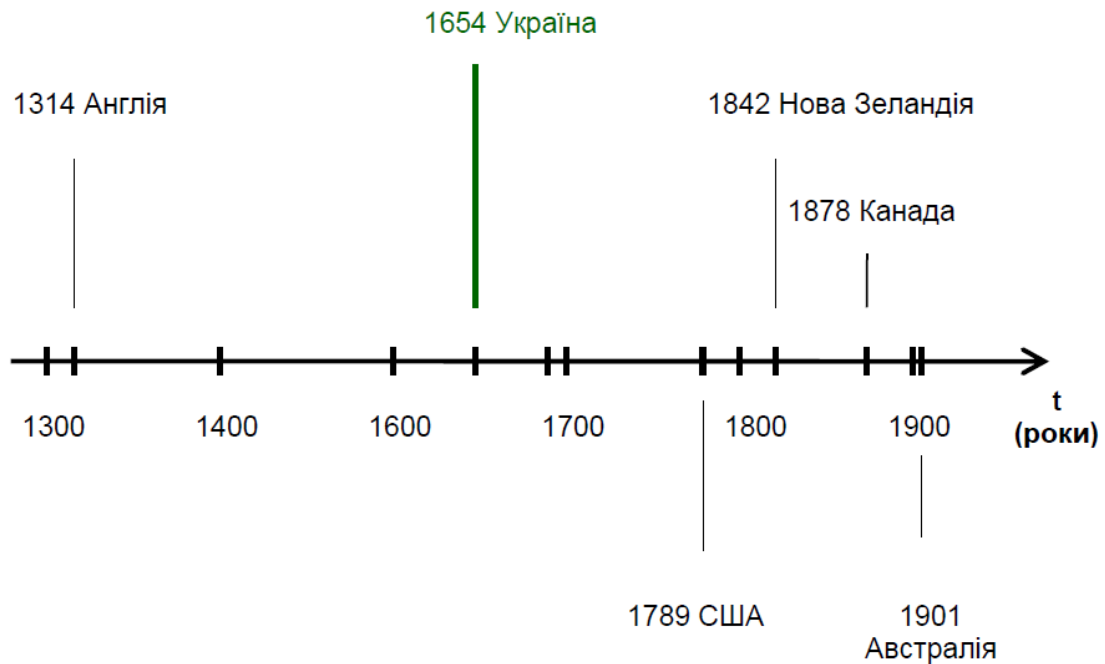


Рис. 1.1. Період виникнення державного аудиту в різних країнах світу

Конгрес INTOSAI проводиться раз на три роки. Результати роботи INTOSAI оприлюднюються у щоквартальних публікаціях "Міжнародного журналу з державного аудиту" (The International Journal of Government Auditing) і на офіційному сайті в Інтернеті (www.intosai.org). Регіональні робочі групи INTOSAI здійснюють професійну підтримку аудиту державного сектору шляхом обміну досвідом та ідеями, а також створення професійних стандартів, методичних рекомендацій, методологій та інших практичних матеріалів у сфері фінансового й адміністративного аудитів.

Крім цього, у жовтні 1977 року на IX Конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) прийнято Лімську декларацію про керівні принципи фінансового контролю (the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts) (додаток А). Хоча з погляду міжнародного права Лімська декларація не обов'язкова до застосування, нею проголошені первинні положення розвитку державного контролю у демократичних країнах, зокрема:

- особливості організації контролю як елемента управління; сфера застосування контролю;

- принципи побудови системи фінансового контролю;

- засади незалежності та підзвітності вищих контрольних органів, їх повноваження тощо.

Поряд із цим Лімська декларація визначає загальноприйняті принципи контролю незалежних державних органів контролю (рис. 1.2).

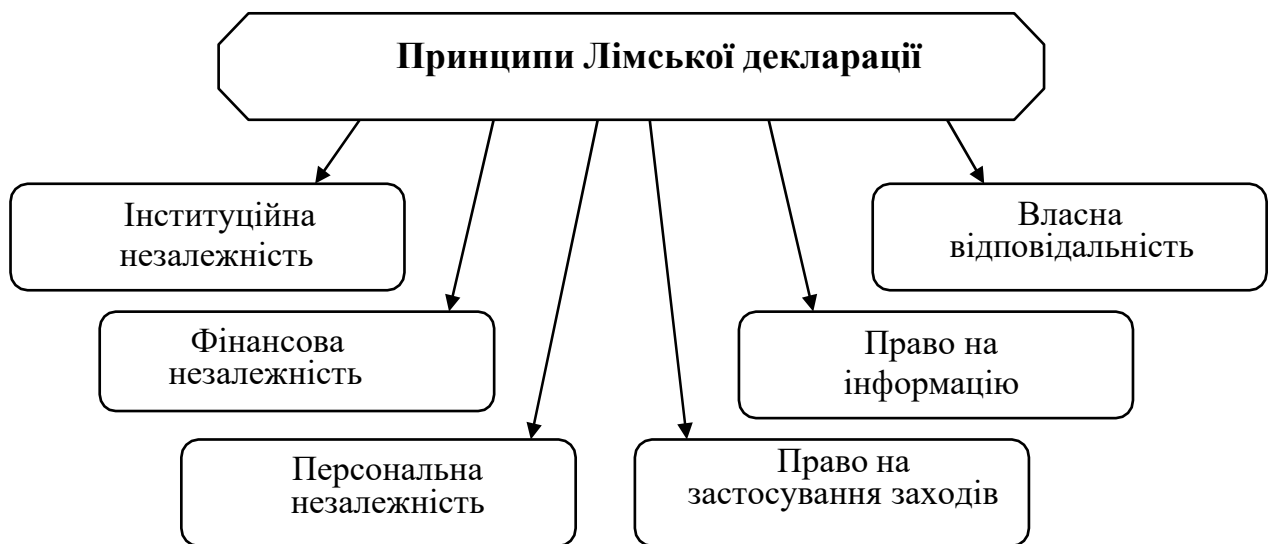


Рис. 1.2. Основні принципи Лімської декларації

Основною метою Лімської декларації є заклик до незалежності аудиту державних фінансів. Вищий орган контролю державних фінансів, що не відповідає цій умові, не може претендувати на свій статус. Тому питання незалежності вищих органів контролю державних фінансів продовжує бути важливою темою для обговорення всередині INTOSAI. Проте необхідно зазначити, що цілі Декларації вважаються досягнутими лише за умови законодавчого закріплення цієї незалежності. У свою чергу, це вимагає існування органу контролю за дотриманням законодавства, який функціонує лише в умовах демократії чи правової держави.

Таким чином, правова держава та демократія є основними передумовами незалежного контролю державних фінансів та уособлюють підвалини, на яких базується Лімська декларація. Ідеї, подані у Декларації, належать до вічних, визначальних принципів, що впродовж років з часу їх прийняття залишаються в силі. Рішення щодо їх перевидання через двадцять років після першої появи свідчить про якості та далекосяжність мислення авторів Декларації.

1.2. Сучасний стан державного аудиту на теренах України та перспективи його розвитку

Історію державного аудиту в Україні доречно розглядати з моменту становлення державного фінансового контролю. Історія державного фінансового контролю нерозривно пов'язана з історією становлення державності України. Входячи до складу Російської імперії, Україна не мала власних органів державного фінансового контролю. Контрольні функції, як і на всій території Росії, виконувало згідно із "Положенням про місцеві контрольні установи в імперії" від 3 січня 1866 року Управління державного контролю, яке працювало при Міністерстві фінансів.

Навіть революційна зміна форми влади не вплинула суттєво на основні функції контролю. У березні 1917 року в Україні створений Тимчасовий уряд, який в основному зберіг управлінський апарат царської Росії. У губерніях, повітах і волостях функціонували відповідні контрольні палати державного контролю, і така структура проіснувала в Україні до встановлення радянської влади, тобто до 1919 року. Тимчасовий уряд (березень – грудень 1917 року), Українська Центральна Рада (березень 1917 – квітень 1918 року), уряд гетьмана П. Скоропадського (квітень – листопад 1918 року) й Українська директорія на чолі з С. Петлюрою (грудень 1918 року – лютий 1919 року) основним завданням контрольних органів вбачали забезпечення цільового використання фінансових ресурсів і кредитів, отриманих від іноземних держав на потреби війська й утримання органів влади [15].

Керівники молодої Української держави усвідомлювали надзвичайно важливу роль контрольних функцій Міністерства фінансів, Державної скарбниці й банків. Тому за часів Директорії було створено спеціальний апарат – Державний контролер із надзвичайними правами та повноваженнями. Цей орган державного контролю було створено 2 квітня 1918 року як відділ контролю, що згодом був перетворений на Секретаріат Державного контролю. Пізніше Декретом Тимчасового робітничо-селянського уряду України від 29 січня 1919 року в м. Харкові створений Народний комісаріат державного контролю УРСР. З цього часу органи фінансового контролю неодноразово реорганізовувались, але їх функції залишались незмінними.

Так, із січня 1924 року спеціальним органом документального та подальшого фінансового контролю створене Фінансово-контрольне управління (ФКУ) СРСР. Діяльність ФКУ спочатку охоплювала тільки союзний та республіканські бюджети, а з липня 1925 року її поширено і на місцеві бюджети. З метою впровадження звітної, бюджетної та касової дисципліни на ФКУ та його органи покладалися такі функції:

- проведення подальшого документального контролю доходів і видатків державного бюджету;

- здійснення фактичної перевірки оборотів усіх грошових і матеріальних цінностей, що перебувають в установах і підзвітних касах;

- подання на затвердження Наркому фінансів СРСР загальних правил обертання сум у підзвітних касах та установах, а також загальнообов'язкових правил і форм фінансового обліку та звітності;

- здійснення раптових ревізій кас усіх відомств тощо. Проте ФКУ не мало права передавати обревізованим установам обов'язкові для них вимоги, а тому в багатьох випадках результати ревізій залишалися нереалізованими, а недоліки та порушення – не усуненими [15].

Утім, нові загальнодержавні економічні чинники (впровадження плановості, посилення темпів індустріалізації; розвиток кооперативних

підприємств і колективізація сільського господарства) спричинили перебудову контролю.

Так, у листопаді 1926 року Фінансово-контрольне управління СРСР реорганізоване в Державний фінансовий контроль і його місцеві органи, які отримали більшу самостійність і права у таких сферах:

- контроль за виконанням союзного, республіканських і місцевих бюджетів;

- діяльність Держбанку, державних органів стосовно розпорядження бюджетними коштами;

- контроль за формуванням, надходженням і витрачанням спеціальних коштів установ, що перебувають на бюджеті; нагляд за правильним веденням обліку, звітності, рухом і збереженням грошових і матеріальних цінностей бюджетних установ;

- складання ревізійних висновків до звіту про виконання держбюджету СРСР тощо.

Однак цим контроль не обмежується. Так, у промисловості діє окремий контроль, що належить до Вищої Ради Народного Господарства. Нарешті, право перевіряти роботу в усіх частинах державного апарату та всього господарства радянських підприємств мають органи робітничо-селянської інспекції.

Наприкінці 1932 – на початку 1933 рр. фінансово-контрольне управління УРСР перетворилось на фінансово-бюджетну інспекцію, яка проіснувала до 1937 року. У жовтні 1937 р. у складі Наркомфіну СРСР починають створюватися спеціальні Контрольно-ревізійні управління. Положення про це управління було затверджено урядом країни. Контрольно-ревізійне управління (КРУ) мало право проводити документальні ревізії всіх наркоматів, відомств, організацій, закладів і виробництв. Відповідно до цього з 1937 до 1956 року фінансовий контроль в Україні здійснювало Контрольно-ревізійне управління Наркомату, пізніше – Міністерство фінансів СРСР. У 1956 році Контрольно-ревізійне управління було у складі Міністерства фінансів України.

Наприкінці 60-х – початку 70-х років силами контрольно-ревізійного апарату Міністерства фінансів УРСР щорічно проводилося близько 12 тисяч ревізій та перевірок, у тому числі: 350 комплексних ревізій виконання бюджетів областей, міст і районів республіки; 6 тисяч ревізій та перевірок бюджетних установ і стільки ж перевірок на підприємствах і в господарських організаціях. Наприклад, тільки за результатами ревізій та перевірок, проведених в 1971 році, направлено в дохід бюджету 16,2 млн крб, скорочено асигнування на суму 4,5 млн крб і стягнуто до бюджету – 1,5 млн крб [15].

У грудні 1965 року з метою більш активного залучення громадськості до наглядової діяльності органи партійно-державного

контролю перетворено в органи народного контролю, масовою ланкою яких стали комітети, групи та пости народного контролю, уповноважені: здійснювати систематичний контроль за ходом виконання держпланів і завдань; вишукувати резерви підвищення ефективності суспільного виробництва, економного витрачання ресурсів і шляхи для впровадження у виробництво нового та прогресивного, а також проводити нагляд за організацією відомчого контролю.

У травні 1991 року V сесією Верховної Ради СРСР поряд із законами, пов'язаними з ринковою економікою, ухвалено Закон про Контрольну палату СРСР. Палата отримала статус вищого органу фінансово-економічного контролю за виконанням союзного бюджету; використанням союзного майна; грошовою емісією; використанням кредитних валютних ресурсів, золотого запасу, алмазного фонду, а також за витрачанням коштів союзного бюджету з позицій їх законності, доцільності й ефективності. Однак у грудні 1991 року після розпуску органів державного управління Союзу РСР його Контрольну палату було ліквідовано.

Утім, незважаючи на такий історичний досвід розвитку контролю, слід зазначити, що в Україні система контролю сформувалася на фундаменті командно-адміністративного устрою. Отже, через сильну централізацію управлінських структур увага зосереджувалася на політичних функціях контролю і його масовості, що негативно позначалося на компетентності й об'єктивності. У результаті цього об'єкти управління поступово стали відходити від реального контролю, а процес контролю ставав все більш формальним, що передусім позначилося на темпах розвитку економіки.

Таким чином, у колишньому СРСР функціонував тільки державний контроль у формі ревізії, тобто "виявити та покарати". Нові ринкові умови господарювання, що сформувалися в Україні та в інших країнах СНД після краху командно-адміністративної системи (роздержавлення власності, створення приватних підприємств), об'єктивно зумовили необхідність розвитку нових форм фінансового контролю. Так, у 1991 році разом з прийняттям Закону України "Про аудиторську діяльність" з'явився аудит як незалежна форма фінансового контролю.

Тому в умовах ринкових відносин почали формуватися нові органи державного контролю. Так, після здобуття Україною незалежності виникла необхідність у підвищенні ролі державного фінансового контролю, і в 1993 році було прийнято Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні".

Основи становлення незалежного зовнішнього контролю державних фінансів було закладено у 1996 році з прийняттям Конституції України.

Так, у ст. 95 Конституції України було закріплено справедливий та

неупереджений розподіл суспільного багатства між громадянами та територіальними громадами й обов'язковість оприлюднення звітів про доходи та видатки Державного бюджету. Також в Основному Законі в редакції 1996 року (у статті 98) визначено, що контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата.

Крім того, 11 липня 1996 року Верховною Радою України прийнято Закон України "Про Рахункову палату", де зазначено, що Рахункова палата є постійно діючим органом державного фінансового контролю. Проте, незважаючи на завдання та функції Рахункової палати, жодна з редакцій Закону України "Про Рахункову палату", навіть остання, не містить поняття державного аудиту, а перелік її повноважень згідно з цим законом включає проведення перевірок (фінансових, тематичних), ревізій, здійснення експертиз, аналізу та дослідження порушень і відхилень тощо.

Проте останні конституційні зміни повністю відповідають вимогам часу щодо розвитку незалежного контролю державних фінансів і загальносвітовим тенденціям в цій сфері [30]. Так, в редакції Конституції України від 06.10.2013 р. і від 21.02.2014 р. (ст. 98) зазначається: "Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата. Організація, повноваження та порядок діяльності Рахункової палати визначаються законом" [20].

Наступний етап розвитку аудиту в Україні характеризується вивченням можливостей використання аудиту в державному секторі. Так, Законом України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного та комунального майна", який був прийнятий 15 грудня 2005 р., уперше визначено, що державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю [64]. Крім того, в результаті прийняття цього Закону була скасована заборона щодо органів Державної контрольно-ревізійної служби (сьогодні – Державна аудиторська служба України) на надання аудиторських послуг. Також було встановлено, що норми Закону України "Про аудиторську діяльність" не поширюються на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів і посадових осіб, уповноважених законами на здійснення фінансового контролю, зокрема й у формі аудиту. Більш того, одночасно були внесені зміни і до Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" (редакція від 05.01.2006 р.), згідно з якими ревізію та перевірку, як основні форми проведення контролю, було замінено на державний фінансовий аудит та інспектування.

Отже, послідовність становлення державного аудиту в Україні

можна згрупувати в чотири етапи (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Етапи становлення державного аудиту в Україні

Аналіз сучасного стану організації та функціонування системи державного аудиту в Україні виявив низку невирішених практичних проблем, серед яких основними є: відсутність систематизованої та завершеної нормативно-правової бази (у тому числі загальних стандартів державного аудиту); необхідність реформування організаційних структур контролюючих органів (Державної фінансової інспекції та Рахункової палати України), а також напрямів їх діяльності; невідповідність методологічних засад державного аудиту сучасним умовам; низьке матеріально-технічне (враховуючи соціально-побутове) та фінансове забезпечення функціонування органів контролю.

Зазначені негативні явища є суттєвими перешкодами на шляху становлення дійсно ефективної та гідної системи державного аудиту.

Доцільно конкретизувати, що однією з основних причин несформованості цілісної системи можна виділити *недосконале*

законодавство. Система державного фінансового контролю України взагалі, та державного аудиту зокрема, функціонує без існування базового закону, який би встановлював основні поняття у цій сфері; чітко розподіляв би завдання, функції та повноваження між контролюючими органами й органами державної та місцевої влади; регламентував відносини між суб'єктами й об'єктами контролю; визначав відповідальність і незалежність відповідних уповноважених посадових осіб. Бюджетний кодекс України не врегульовує цих питань. Норми чинних законів і нормативно-правових актів у сфері державного фінансового контролю не завжди узгоджуються між собою. Методичні рекомендації й інструкції охоплюють лише окремі аспекти.

Наслідком безсистемності у правовому полі стала *розбалансована система органів, що забезпечують державний фінансовий контроль і державний аудит*. Діяльність державних органів, що здійснюють контрольні, контрольно-ревізійні, наглядові та фіскальні дії щодо бюджетних коштів, регулюється окремими спеціальними законами та нормативно-правовими актами.

Зважаючи на недоліки, що мають місце в чинній системі державного аудиту, можна виділити і значні напрацювання з цього приводу. Слід зазначити, що повноваження зі здійснення державного аудиту в Україні покладено на Рахункову палату та Державну фінансову інспекцію України, тому процес становлення та розвитку системи державного аудиту відбувається в рамках діяльності цих органів.

Із 2005 року розпочалось реформування системи державного фінансового контролю та державного аудиту з урахуванням європейських вимог. Так, Кабінетом Міністрів України було прийнято ***Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю*** (далі – Концепція) на 2005 – 2017 роки. Концепція спрямована на зміну ідеології фінансового контролю відповідно до норм і правил Європейського Союзу зі вдосконалення правового поля в сфері державного фінансового контролю [44]. Спочатку вона була затверджена на п'ять років, але потім з урахуванням корективів Світового банку цей термін подовжено до 2017 року. Основні напрями Концепції викладено у ***Стратегії розвитку системи управління державними фінансами*** від 1 серпня 2013 року № 774-р [81].

У рамках зазначеної Концепції у державному секторі України поступово впроваджується модель державного внутрішнього фінансового контролю. Основою моделі внутрішнього контролю (за термінологією ЄС – фінансове управління та контроль) є відповідальність керівника за управління та розвиток органу в цілому. До основних функцій керівника належить:

- планування й організація діяльності;
- формування адекватної структури внутрішнього контролю;

- нагляд за здійсненням внутрішнього контролю;
- управління ризиками для досягнення впевненості в тому, що мета та цілі органу будуть досягнуті.

Керівник відповідає за всі дії та процеси в органі, в тому числі за внутрішній контроль, який не обмежується лише фінансовими аспектами діяльності органу. Крім того, обов'язком керівника є звітування про свої дії та результати діяльності очолюваного ним органу, в тому числі про функціонування внутрішнього контролю.

Успішність процесу впровадження внутрішнього контролю залежить від започаткування європейських стандартів внутрішнього контролю в установах та організаціях державного сектора.

Система державного внутрішнього фінансового контролю ставить за мету гарантувати відповідність системи фінансового менеджменту та контролю, а також внутрішнього аудиту правовим вимогам, принципам фінансового менеджменту, прозорості, економності, ефективності та результативності.

Ключовими засадами зазначеної Концепції є реорганізація Державної фінансової інспекції в відділи внутрішнього аудиту й її запровадження поряд з відділами внутрішнього контролю безпосередньо до організаційної структури розпорядника коштів з метою здійснення поточного контролю. Ревізійні відділи в сучасному понятті залишаються лише в тих сферах державного сектора, де спостерігається найбільш слабка фінансова дисципліна.

Планується також здійснити ряд заходів, спрямованих на децентралізацію контрольно-ревізійних дій, тобто створення контрольно-ревізійних підрозділів в центральних органах виконавчої влади й їх територіальних органах.

Слід зазначити, що в Україні починаючи з 2012 року запроваджено діяльність з внутрішнього аудиту на рівні міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, Ради міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київської та Севастопольської міських держадміністрацій.

Недоліки в організації діяльності підрозділів внутрішнього аудиту:

- низька якість проведених аудиторських досліджень (внутрішніх аудитів) в окремих центральних органах виконавчої влади;
- внутрішній аудит у бюджетних установах не повною мірою виконує свої функції як інструмент із налагодження керівником ефективної системи внутрішнього контролю та запобігання порушенням у бюджетному процесі;
- не всі керівники бюджетних установ усвідомлюють свою відповідальність щодо забезпечення ефективного управління бюджетними коштами на всіх стадіях бюджетного процесу та не розуміють сутності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Перспективами розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на сучасному етапі є посилення відповідальності (підзвітності) керівників бюджетних установ і надання постійної консультаційної, роз'яснювальної, методологічної підтримки внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, в тому числі шляхом проведення засідань за круглим столом, семінарів, конференцій, організації навчання керівників і працівників з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Відповідно до Концепції державний фінансовий контроль набуває ознак попереднього та поточного і вважається внутрішнім. Зовнішній контроль відповідно до ст. 98 Конституції України закріплений за єдиним органом – Рахунковою палатою – органом зовнішнього контролю. Зазначене, за умови успішного втілення, здатне розв'язати найбільш гостру проблему сучасного державного фінансового контролю – перетин функцій контролюючих органів. Рахункова палата повинна найближчими роками відігравати активнішу роль у виконанні положень, визначених Конституцією і законами України.

Варто зазначити, що лише у Концепції проголошено, що цим документом не порушуються питання фінансового контролю (аудиту), який здійснюється Рахунковою палатою відповідно до законодавства. Ця норма є першим прямим положенням про те, що Рахункова палата може провадити державний аудит. До цього законодавчі акти такого прямого положення не містили.

Реалізація зазначеної Концепції базується на трьох основних "стовпах" (за визначенням INTOSAI): впровадження системи внутрішнього контролю, впровадження служб внутрішнього аудиту й їх гармонізація.

Реалізація Концепції передбачає розроблення програм навчання та навчальних програм з внутрішнього контролю та підготовки внутрішніх аудиторів. Також за ініціативою органів Державного казначейства планується організувати в Україні Інститут державних бухгалтерів (спираючись на досвід Франції з цього приводу).

Розроблена Концепція та план її реалізації має велику кількість переваг та в разі успішної реалізації здатна наблизити нашу країну до світових стандартів та вимог.

Реалізація Концепції сприятиме:

адаптації вітчизняного законодавства до законодавства ЄС; вдосконаленню діяльності органів державного сектора шляхом переходу від адміністративної до управлінської культури, в умовах якої керівники зазначених органів незалежно й ефективно здійснюють процес управління ресурсами для досягнення цілей;

раціональному використанню державних ресурсів і зміцненню фінансової дисципліни, оперативному реагуванню на виникнення або загрозу виникнення фактів неефективного використання державних

ресурсів і фінансових порушень;

отриманню обґрунтованої інформації про діяльність органів державного сектора;

оптимізації фінансових витрат на забезпечення функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом підвищення ефективності використання наявних можливостей.

Виходячи з цього можна дійти висновку, що не зважаючи на значні проблеми та недоліки, система державного аудиту в Україні вже встановлена та має позитивну тенденцію розвитку.

1.3. Організація державного аудиту в зарубіжних країнах

У ряді країн світу державному фінансовому контролю належить провідне місце серед систем фінансового контролю, що зумовлюється роллю держави в процесах ринкової трансформації. В умовах ринкових відносин суть контролю з боку держави змінюється. Однак він зберігається як функція управління, яка дає можливість збирати, нагромаджувати, аналізувати інформацію про виконання прийнятих рішень, відхилення від заданих параметрів роботи суб'єктів регулювання; сприяє утриманню господарських суб'єктів в певних рамках діяльності, притягненню до відповідальності осіб, які ігнорують усталені правила поведінки щодо вирішення господарських і управлінських завдань.

Загальний державний фінансовий контроль підприємницької діяльності у провідних зарубіжних країнах є першорядною функцією міністерства фінансів (Німеччина, Канада, Японія, Швеція, Польща, Угорщина та інші). Міністерства фінансів під назвою державних казначейств функціонують у США, Великобританії, а як Міністерство економіки та промисловості – у Франції. Щодо організації спеціалізованого державного фінансового контролю, то у світі простежуються дві його провідні моделі, що обумовлені особливостями побудови правових систем зарубіжних країн. У країнах з *англосаксонською системою права* та правовими системами, що тяжіють до неї (США, Великобританія, Канада, Австралія, Ізраїль, Малайзія, Таїланд та інші), домінує монократична структура. Тому в цих країнах з метою здійснення спеціалізованого державного контролю, в тому числі у сфері підприємництва, створені ієрархічно організовані структури під керівництвом президента чи генерального аудитора, які обираються прямими виборами або призначаються шляхом узгодження законодавчим органом і вищою посадовою особою виконавчої влади.

У країнах *континентальної системи права* (Німеччина, Франція, Італія й інші європейські держави) контрольні функції покладені на утворені вищими органами влади рахункові палати, які є незалежними у внутрішніх і зовнішніх питаннях їх діяльності.

Водночас для розвинених країн (які структуровані на сфери

державної влади, місцевого самоврядування та громадського суспільства, де державна влада розподілена на законодавчу, виконавчу та судову) типова наявність кількох інституцій контролю, що ходять до цих сфер, розподіл між ними контрольних повноважень, організація взаємодії тощо.

Сьогодні у міжнародній практиці існують різні типи вищих органів державного аудиту. Класифікація вищих органів державного аудиту наведена на рис. 1.4.

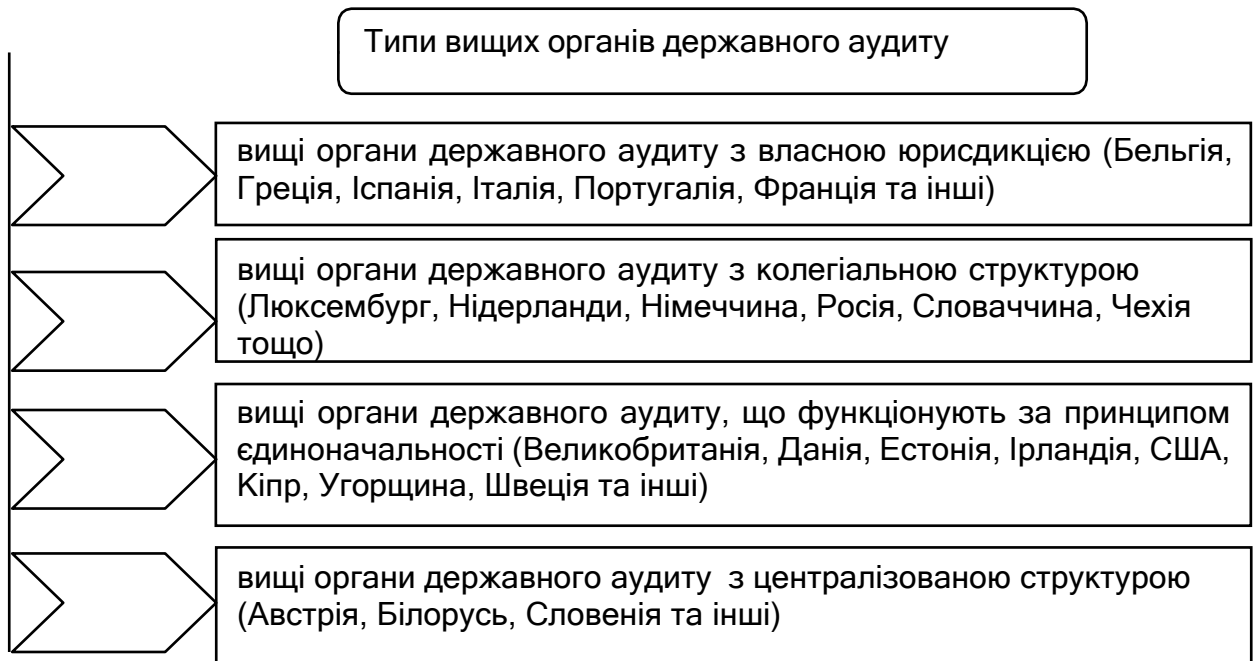


Рис. 1.4. Типологія вищих органів державного аудиту в міжнародній практиці

Доцільно розглянути особливості функціонування деяких вищих органів державного аудиту в окремих країнах більш детально.

У Бельгії державний аудит здійснює Суд рахунків Королівства Бельгія. Структура Суду рахунків наведена на рис. 1.5.

Він складається з колегії з дванадцяти суддів та іншого персоналу. Члени суду обираються Палатою представників строком на шість років і можуть бути призначені повторно. У структурі Суду рахунків представлені франкомовна та нідерландськомовна палати, які разом утворюють Генеральну Асамблею. Кожна палата має президента, чотирьох радників і генерального секретаря.

До повноважень Суду рахунків Королівства Бельгія належать:

- перевірка щорічних звітів про використанні бюджетні кошти, що були надані регіонам, громаді, підпорядкованим їм державним підприємствам, установам, організаціям Суд рахунків перевіряє їх точність, законність,

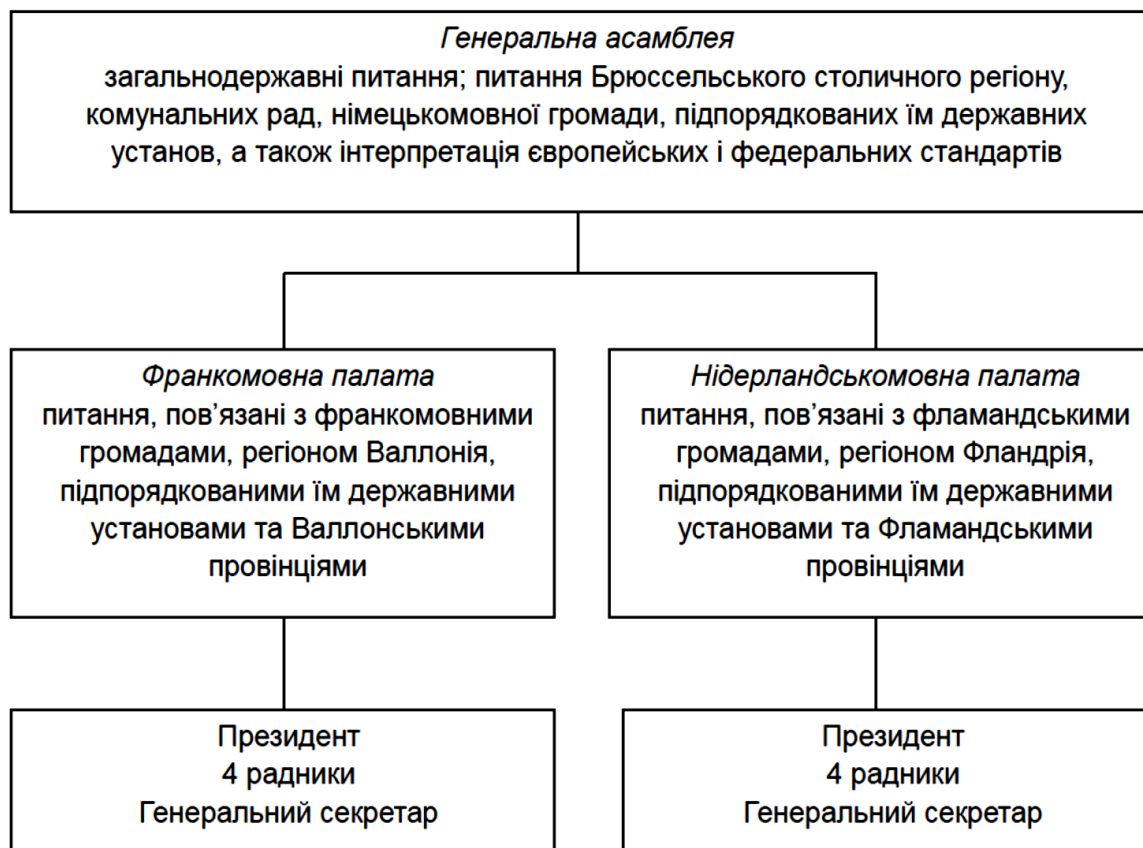


Рис. 1.5. Структура Суду рахунків Королівства Бельгія [32, с. 103]

– надійність і повноту. Особливістю є проведення аудиту відповідності до законодавства шляхом попереднього візування витратних розпоряджень. Дозвіл на оплату видається лише після переконання у законності операцій;

– контроль цільового використання бюджетних коштів з метою інформування законодавчих органів про стан управління державними установами та апаратом. Такі перевірки включають оцінку економічності, ефективності та доцільності здійснюваних витрат. Аналіз управління проводиться за ініціативою Суду, а в окремих випадках – за запитами законодавчого органу;

– попереднє інформування міністрів і відповідних керівників адміністрацій про заплановані аудиторські перевірки, наприкінці яких державні аудитори надають адміністраціям проект звіту для першого його обговорення сторонами, які займають протилежні позиції. Звіт, підготовлений внаслідок обговорення, передається міністрам, які завдяки цьому мають можливість відповісти на зауваження Суду рахунків. За результатами другого обговорення за участю протилежних сторін Суд отримує можливість повідомити законодавчі збори про підсумки аудиторської перевірки;

– оцінка відповідальності державних службовців головного управління та всіх бухгалтерів, якщо їх управління призводить до

дефіциту, що перевищує суму 1 250 євро;

- розглядання початкового проекту бюджету та коригування, подання до уряду, та надання коментарів перед голосуванням за законопроект;

- надання консультацій в сфері контролю вартості виборчих кампаній і фінансування політичних партій. Висновки включають у доповіді компетентних контрольних комісій і доступні для широкого загалу;

- ухвалення документів, які характеризують діяльність посадових осіб (відомості про посади, декларації про активне майно зобов'язаної особи і т. п.) та оприлюднення відомості про осіб, які виконали свої обов'язки за законом, і осіб, які ухилилися від їх виконання тощо.

Отже, Суд рахунків Королівства Бельгія сприяє поліпшенню державного управління шляхом його контролю й оцінки державної політики.

У Франції важливу роль в управлінні централізованими фінансовими ресурсами крім уряду й Міністерства фінансів, промисловості й економіки відіграють також такі спеціалізовані державні утворення, як Національна кредитна рада, Банківська контрольна комісія, Комісія економічного та регіонального розвитку країни.

Крім зазначених відомств, у Франції використовують структури контролю галузевого спрямування, зокрема такі, як: Суд рахунків Французької республіки, Генеральна інспекція національної освіти, Генеральна інспекція національної політики тощо.

На приватних підприємствах контроль держави за їх діяльністю обмежується перевірками своєчасності та повноти відрахувань до бюджету, правильності ведення бухгалтерських рахунків (обліку), дотримання чинного законодавства з питань оплати праці найманих працівників, виконання державних контрактів і зобов'язань (контроль за використанням бюджетних коштів). Решта питань, пов'язаних із забезпеченням ефективності діяльності приватних підприємств, підлягає внутрішньому контролю, який здійснюється самостійними підрозділами підприємств або аудиторами.

У більшості країн основними критеріями, за якими держава контролює роботу приватних і державних підприємств, є виконання обов'язкових відрахувань до державного (федерального) бюджету та реалізація урядових замовлень. У державному секторі економіки, крім того, предметом державного контролю є оцінка ефективності роботи підприємств шляхом порівняння видатків і реалізації продукції, цільове витрачання державних коштів і використання державного майна.

Так, контроль за діяльністю державних підприємств у Франції, частка яких становить близько 20 %, умовно поділяють на два основні

різновиди: внутрішній і зовнішній.

Внутрішній контроль забезпечують фінансові контролери підприємств, адміністрацій, державні бухгалтери та Генеральна інспекція фінансів. Внутрішній контроль спрямований в основному на перевірку законності здійснених операцій та збереження державного майна від розкрадання. Усі операції, які здійснюються державними бухгалтерами Франції, підлягають низці перевірок, мета яких – забезпечити виконання затверджених бюджетних операцій та дотримання правил ведення державного бухгалтерського обліку.

Зовнішній контроль здійснює Рахункова палата й її регіональні підрозділи. Слід наголосити, що Рахункова палата існує у Франції з 1303 р., а Генеральна інспекція фінансів (аналог Головкин України) – з 1816р.

Рахункова палата здійснює, з одного боку, судовий нагляд за індивідуальними рахунками управління головних державних бухгалтерів і контроль адміністративного характеру за комплексом операцій державного обліку, з іншого. Таким чином, зовнішній контроль не обмежується виробничо-господарським рівнем, а виходить на державний, бо Рахункова палата має ієрархічну структуру підпорядкованості. Палата перевіряє й оцінює всі державні рахунки, які здійснюють бухгалтерії державних підприємств і адміністрацій, видає постанови, в яких відзначаються не лише недоліки роботи державних об'єктів, а й рішення щодо відшкодування втрат, заподіяних державі. Доповіді за результатами перевірок, які робить Рахункова палата, щорічно подаються президентові республіки та друкуються в пресі.

Варто наголосити, що у Франції особливе місце посідає Суд рахунків, який є вищим органом фінансового контролю цієї держави. Основна функція Суду рахунків Франції полягає у наданні допомоги уряду та парламенту у виконанні фінансового законодавства. Водночас Суд є незалежним відносно до них.

Суд складається з Першого президента, семи палатних президентів, а також понад двохсот магістратів (юридичних радників, інспекторів фінансового контролю й аудиторів). До складу Суду рахунків, як представник уряду, входить Генеральний прокурор, обов'язком якого є нагляд за правильністю виконання законів у сфері правосуддя.

До повноважень Суду належить контроль за рахунками й управління державними фінансами, загальнонаціональних державних установ та підприємств. При цьому Суд рахунків контролює, щоб операції були точними, правильно відображали фінансові операції, а ці операції повинні відповідати правилам ведення бюджету та фінансового обліку у найефективніший спосіб.

Крім того, Суд рахунків Франції здійснює контроль за державними бухгалтерами, до обов'язків яких належить стягування державних надходжень, контроль за дотриманням правил бюджетної та фінансово-

облікової діяльності та виконання платежів з державних витрат. Зазначені державні бухгалтери несуть особисту відповідальність за правильне здійснення своєї діяльності та зобов'язані подавати до Суду щорічні звіти. Під час проведення правового контролю бухгалтерів Суд має переконатися у правильному виконанні ними своїх функцій.

Особливістю системи державного аудиту у Франції є те, що контроль переважно подальший, оскільки попередній контроль здійснюється міністерствами загальноекономічного регулювання. Тобто добре розвинена система державного внутрішнього контролю й аудиту Франції дозволяє не проводити суцільні перевірки, а ґрунтувати свою діяльність на оцінці ризиків та управлінні ними [32, с. 109].

Становлення та розвиток ринкових відносин в Україні супроводжується появою підприємств різних форм власності, зміною джерел формування фінансових ресурсів, принципів фінансування та кредитування, ціноутворення, складу фінансово-кредитної системи. За цих умов з'явилося багато нових напрямів фінансового контролю, яким не приділялося належної уваги за адміністративно-командної системи управління. Сформувалася велика сфера діяльності для фінансового контролю, що потребує певної зміни й удосконалення наявної системи контрольних органів. Найбільш прийнятною для України системою органів державного фінансового контролю є система органів, яка існує у Франції, з огляду на те, що структура цих органів і виконуваних ними функцій контролю за використанням бюджетних коштів практично ідентична (табл. 1.2) [30].

Таблиця 1.2

Порівняльна таблиця системи органів державного фінансового контролю України та Франції

№ п/п	Органи, що здійснюють державний фінансовий контроль	
	в Україні	у Франції
1	–	Суд рахунків
2	Міністерство фінансів	Міністерство фінансів, промисловості й економіки
3	Рахункова палата (діє з 1996 р.)	Рахункова палата (діє з 1303 р.)
4	Головне контрольно-ревізійне управління (діє з 1993 р.)	Генеральна інспекція фінансів (діє з 1816 р.)
5	Державне казначейство (діє з 1995 р.)	Казначейство (діє з 1887 р.)
6	Контрольно-ревізійні підрозділи галузевих міністерств та відомств	Фінансові контролери підприємств, адміністрацій, державні бухгалтери

Суди рахунків інших країн (Італії, Іспанії, Португалії) побудовані на схожих зі французькими принципах. Головна риса, що відрізняє їх від

інших типів органів державного аудиту, полягає у виконанні ними паралельно двох основних функцій – контролю за рахунками держави та господарською діяльністю, що здійснюється у державному секторі економіки, і винесення рішень в якості судової інстанції. Обидві функції є взаємодоповнюючими, оскільки спрямовані на досягнення єдиної мети – забезпечення ефективного використання коштів та інших ресурсів [30, с.109].

У Німеччині фінансово-господарська діяльність підприємств піддається державному регулюванню, а відтак і зовнішньому контролю. Під зовнішнім контролем тут розуміють як ревізію (її проводять фінансові органи з метою забезпечення правильності стягнення податків), так і обов'язкову перевірку річних балансів, рахунків прибутків і збитків та інших форм (її здійснюють господарські контролери). Зокрема, Федеральне відомство з фінансів займається податковою перевіркою підприємств і оподаткуванням іноземних капіталовкладень, а Федеральна контрольно-ревізійна служба здійснює поточний контроль за бюджетом.

Рахункова палата ФРН є вищим федеральним органом, який в ієрархії федеральних органів влади має такий же статус, як Управління федерального президента, федерального канцлера та федеральних міністерств. Як незалежний орган контролю державних фінансів Палата підкоряється лише закону, жодна інша урядова установа не може доручити їй проведення аудиту. Організаційна структура системи державного аудиту Німеччини повністю відображує особливості її федеративного устрою та складається з Федеральної рахункової палати та рахункових палат шістнадцяти федеральних земель, які є самостійними та незалежними одна від одної [30, с. 112].

Федеральна рахункова палата включає дев'ять ревізійних відділів і 48 аудиторських підрозділів. Адміністративні функції покладаються на президента відділу. Кожен відділ виконує свої функції (рис. 1.6).

До повноважень Федеральної рахункової палати ФРН належить аналіз проекту федерального бюджету, аудит державних закупівель, аудит ефективності державного управління. Крім того, палата надає консультації, що навіть було виділено в окрему її функцію. Так, палата може в будь-який час давати поради парламенту й уряду, ґрунтуючись на результатах проведених перевірок державних установ. Консультації можуть мати місце до того, як уряд прийме остаточне рішення, що дає можливість внести пропозиції вже на початковому етапі процесу прийняття рішень [30, с. 116].

Федеральна рахункова палата ФРН
Відділ 1 Президентський відділ. Надає підтримку президенту у виконанні його завдань, виконує функції центрального управління палатою, управляє її бюджетом і бюджетом її регіональних відділень. Відповідає за власність і управління персоналом, організацію оперативних і комунікаційних технологій, координує звітність до парламенту та зв'язки з громадськістю
Відділ 2 Проводить аудит великих державних відомств. Відповідає за зв'язок з комітетом асигнувань парламенту
Відділ 3 Відповідає за контроль федеральних інтересів уряду у поштовій службі, залізниці, цільових фондах. Контролює ефективність акціонерних товариств, де є федеральні пакети акцій
Відділ 4 Здійснює аудит оборонного відомства та внутрішніх служб безпеки
Відділ 5 Проводить аудит Федерального міністерства транспорту, цивільних і військових громадських робіт, зокрема дорожніх
Відділ 6 Проводить аудит Федерального агентства зайнятості та Федерального міністерства освіти та наукових досліджень. Бере участь у питаннях стосовно Європейського Союзу
Відділ 7 Підтримка аудиторської роботи у питаннях управління персоналом, організаційних процедур, внутрішніх послуг, інформаційних технологій тощо
Відділ 8 Здійснює контроль фінансового та митного адміністрування, аудит Федерального міністерства фінансів, Федерального міністерства економіки та технологій, Федерального міністерства продовольства, сільського господарства та захисту прав споживачів
Відділ 9 Аудит медичного та пенсійного страхування, контроль у питаннях здоров'я, реабілітації та соціальних послуг

Рис.1.6. Функціональна структура Федеральної рахункової палати ФРН [30, с. 115]

Федеральна рахункова палата ФРН проводить оцінку наслідків

прийняття законодавчих актів. Водночас надається оцінка вихідній інформації та перевіряється, наскільки всебічним, послідовним і обґрунтованим є проведений аналіз можливого впливу прийняття тих чи інших законодавчих актів з урахуванням своєчасного та конструктивного використання необхідних знань і досвіду державних аудиторів.

На засадах колегіальності функціонує й Європейська рахункова палата, що була утворена у 1477 р. Вона має статус наднаціонального органа держаного аудиту. Склад Європейської рахункової палати, що формується з представників країн-членів ЄС – по одному від кожної з 28-ми країн, визначає договір про Європейський Союз. Аудиторів призначає Рада Європейського Союзу після консультацій з Європейським парламентом щодо кандидатур, запропонованих країнами-членами ЄС. Кандидатами можуть стати особи, які працюють або працювали в органах зовнішнього аудиту, або мають необхідну кваліфікацію для того, щоб обіймати цю посаду. Перебування на посаді обмежується шістьма роками та може бути продовжене.

Очолює Європейську рахункову палату Президент, який обирається членами Палати зі свого числа терміном на три роки. Рішення Палати приймаються колегіально, а Президент вважається першим серед рівних. Кожен член палати несе відповідальність за виконання завдань, внесених до його щорічного плану роботи. Кадровий склад Європейської рахункової Палати налічує 760 осіб – аудиторів, перекладачів і працівників адміністрації [30].

Класичним прикладом щодо організації державного фінансового контролю в президентській республіці є Сполучені Штати Америки. Законослухняність у США піднесена до рівня культу, проте окрім казначейства, державний контроль у галузі фінансів тут здійснюють ще Головне контрольно-фінансове управління (ГКФУ) Конгресу, Адміністративно бюджетне управління (АБУ) при Президентові США, Управління з добору та розстановки кадрів, Президентська рада з боротьби з фінансовими зловживаннями в державних установах ("Рада честі й ефективності"), інспектори Федеральної резервної системи, служба внутрішніх доходів (податкова служба) та інші органи. До функцій ГКФУ, зокрема, входить проведення перевірок дотримання процедури укладання та виконання державних контрактів, установлення оцінки та складання оглядів про виконання федеральних програм, проведення спеціальних обстежень і перевірок обґрунтованості цін на продукцію тощо. Контролю піддаються урядові агентства, установи та підприємства оборони, енергетики, сільського господарства, охорони здоров'я, житлового будівництва та інших установ з питань державних фінансів, податків, бухгалтерського обліку. Ними перевіряється законність, доцільність та ефективність здійснених витрат.

У Великобританії контроль фінансово-господарської діяльності

державного сектора економіки здійснює Національне контрольно-ревізійне управління, яке є урядовим органом і функціонує відповідно до Закону про фінансовий контроль. Управлінню надано право проводити перевірки рахунків усіх урядових установ і широкого кола державних органів, через які проходить більше 60 % витрат, а також контролювати субсидії, що надаються місцевими органами влади системі охорони здоров'я, націоналізованим галузям промисловості та державним корпораціям.

Вищим органом державного аудиту Сполученого Королівства Великобританії та Північної Ірландії з 1983 р. є Національне аудиторське управління. Місія Управління полягає у повідомленні Парламенту про результати аудиту. Крім того, діяльність Управління спрямована на допомогу у підвищенні продуктивності й ефективності державного управління.

У Болгарії державний фінансовий контроль здійснюється Міністерством фінансів через Головне управління фінансового контролю та територіальні управління. Штат визначається Радою Міністрів. Фінансові ревізори призначаються та звільняються наказами Міністра фінансів. Головне управління проводить єдину ревізійну політику, створює методичну базу, здійснює нагляд за відомчим контролем. План роботи затверджується Міністром фінансів. Предметом контролю є законність фінансово-господарських операцій, достовірність бухгалтерської звітності, дотримання бюджетної та валютної дисципліни, приватизаційні операції тощо [5].

У Румунії основу контролю складають такі його різновиди, як парламентський, урядовий та відомчий. Парламентський контроль здійснюється Рахунковою палатою (орієнтовно 300 осіб), яка має свої дирекції в усіх регіонах (Румунія адміністративно розділена на 41 повіт). Урядовий фінансовий контроль здійснюється Міністерством фінансів (1 320 осіб), яке у своїй структурі має Генеральну дирекцію фіскального контролю та генеральні управління державних фінансів у кожному повіті (450 – 600 осіб), які також мають дирекції фіскального контролю. Відомчий фінансовий контроль здійснюється Управлінням контролю та внутрішнього аудиту, які входять до складу галузевих міністерств. Рахункова палата Румунії є незалежним органом, підпорядкованим і підзвітним тільки Парламенту, її низові дирекції підпорядковані тільки центральному апарату Палати. Місцеві управління державних фінансів підпорядковані безпосередньо Міністерству фінансів, а в частині делегованих повноважень – підзвітні повітовим радам народних депутатів. Органи відомчого контролю підпорядковані та підзвітні відповідним керівникам міністерств і відомств. Контроль, який здійснюють органи Міністерства фінансів і Рахункової палати, спрямований як на встановлення фактів порушень, так і на проведення

аналізу. Крім того, місцеві управління державних фінансів проводять попередній аналіз фінансово-економічної діяльності підприємства чи установи до прийняття рішення про виділення з бюджету коштів. Органи відомчого контролю в основному проводять аудит в установах, підпорядкованих відповідному міністерству чи відомству, перевірку стану бухгалтерського обліку. Усі контролюючі органи Румунії мають повноваження перевіряти правильність і повноту сплати платежів до бюджету та використання бюджетних коштів і державного майна. Повноваження органів контролю поширюються на бюджетні установи й організації, на державні підприємства та суб'єкти господарювання, у яких є частка державного майна, й інші суб'єкти, які отримують кошти з бюджету, державних фондів і від міжнародних організацій.

Значний інтерес становить також організація системи контролю в Індії. Так, управління Генерального контролера й аудитора Індії має статус верховного аудитора. Цей орган може:

- готувати настанови для внутрішніх аудиторів органів влади й урядових компаній щодо порядку проведення аудиту;

- перевіряти цих аудиторів стосовно дотримання ними аудиторських стандартів, а також досліджувати діяльність приватних аудиторів щодо сумлінності надання аудиторських сертифікатів;

- проводити додатковий аудит або тестування;

- здійснювати аудити у ролі принципового аудитора державних корпорацій відповідно до положень законодавства [30].

В Австрії Рахункова палата уповноважена здійснювати перевірки не лише державного господарства федерації, а й контролювати фінансову діяльність місцевих органів влади, благодійних фондів і закладів, управління якими здійснюється органами Федерації.

Державна рахункова палата Угорщини, крім того, контролює діяльність податкового управління, державної митниці, управління гербових зборів і навіть господарську діяльність партій.

У Швеції, яка є парламентарною монархією, головним відомством у справах державного контролю й обліку є Державне ревізійне управління (у деяких джерелах – Національне бюро аудиту). Його метою, як визначено урядом, є досягнення високоякісного управління фінансовою діяльністю. Діяльність Управління характеризується двома напрямками: проведенням щорічних ревізій фінансово-господарської діяльності національних установ і підприємств і ревізій ефективності державних закупівель. На відміну від багатьох інших європейських країн, міністерства Швеції не наділені повноваженнями безпосереднього управління урядовими відомствами. Тому конституція Швеції дає можливість парламенту й уряду мати власні структури контролю державного сектору. Так, контрольні функції парламенту виконують:

- 1) постійний парламентський Конституційний комітет, який

вивчає роботу уряду в цілому;

2) парламентський омбудсмен, завданням якого є забезпечення законності дій державних органів;

3) парламентські аудитори;

4) уряд наділений функціями контролю через Управління канцлера юстиції у питаннях дотримання законності та захисту прав у державі та через Національне ревізійне управління.

Інститут парламентських аудиторів складається з дванадцяти уповноважених членів парламенту, дванадцяти їх заступників та Управління парламентських аудиторів штатною чисельністю у тридцять державних службовців. Парламентські аудитори покликані вивчати ефективність використання ресурсів міністерствами й іншими центральними органами державного управління, оцінювати адміністративну діяльність виконавчої влади в цілому. Центральним адміністративним органом Державного фінансового аудиту Швеції є Національне ревізійне управління (НРУ) – незалежний інститут, наділений спеціальними контрольними функціями. Головним завданням НРУ є пошук недоліків і "вузьких місць" в управлінні державними ресурсами через дослідження (аудит) адміністративних і фінансових операцій суб'єктів державного сектора. Узагальнена інформація про результати аудиту та розроблені на його основі рекомендації передаються парламенту, уряду й урядовим відомствам для розгляду та прийняття відповідних рішень.

НРУ очолює Генеральний аудитор, який призначається урядом на шість років з правом продовження терміну роботи на посаді. Колегіальним органом НРУ є Консультативна рада у складі десять членів. Штат відомства становить близько трьохсот державних службовців і головним чином складається з економістів і соціальних дослідників. Роботу НРУ організовано у двох основних напрямках: фінансового аудиту й аудиту адміністративної діяльності. Відповідні оперативні підрозділи взаємодіють з Департаментом поточної діяльності в частині юридичної підтримки, інформаційних технологій, внутрішнього фінансового забезпечення, кадрової політики тощо, а також із Секретаріатом міжнародних зв'язків у виконанні міжнародних проектів. Водночас аудит обов'язково виконує контрольну функцію щодо дотримання фінансової дисципліни. Також робота НРУ націлена на результат, який може бути внеском у підвищення ефективності функціонування окремих організацій та складних розгалужених систем. Незалежність аудиту полягає в тому, що НРУ самостійно обирає об'єкти та методи аудиту та без зовнішніх впливів оголошує свої висновки. Під час планування аудиту пріоритет надається тим сферам, у яких спостерігається підвищений ризик низької продуктивності та створення матеріальних помилок.

Важливою місією Департаменту аудиту адміністративної діяльності є пошук недоліків у системі управління державним сектором. Аудиту підлягають усі державні відомства й організації та фонди, які фінансуються та контролюються урядом. Окружні та муніципальні органи управління не є підконтрольними об'єктами, однак в окремих випадках НРУ уповноважене отримувати від цих структур необхідну інформацію для проведення аудиту виконання програм або реформ, запроваджених парламентом чи урядом [21].

Аудит адміністративної діяльності впроваджений у Швеції в 1967 році і з того часу сфокусований на трьох загальних показниках, які найбільш повно характеризують стан управління державними ресурсами:

- 1) ефективність – дієвість, рівень досягання мети;
- 2) продуктивність – плідотворність, ступінь корисності споживання ресурсів для створення продукту;
- 3) ощадність – економія, ступінь мінімізації видатків з огляду на якість продукту.

Зразком найоптимальнішого підходу до використання функцій вищого органу контролю є досвід Бахрейну. Професійними складовими організаційної структури органу Державного фінансового аудиту цієї країни є секції:

- 1) фінансового аудиту (аналіз загального фінансового стану підприємств та установ; перевірка дотримання положень нормативно-регулювальних документів);
- 2) аудиту адміністративної діяльності (визначення економічності й ефективності, оцінка якості та кількості наданих послуг; аналіз досягнення об'єктом контролю поставленої мети);
- 3) аудиту комп'ютерних і бухгалтерських систем.

До цих трьох напрямів можна додати лише аудит навикишнього середовища, який у деяких розвинених країнах виділяють із аудиту адміністративної діяльності в окремий вид державного контролю.

1.4. Міжнародні організації контрольних органів (INTOSAI, EUROSAI)

INTOSAI – це міжнародна організація вищих контрольних органів (далі – ВКО), що діє під егідою Організації Об'єднаних Націй або її спеціалізованих агенцій.

ВКО відіграють головну роль в аудиті державних фінансів і в розвитку прозорих фінансових систем і підзвітності урядів. Статус і завдання діяльності INTOSAI наведені на рис. 1.7.

Свою діяльність INTOSAI здійснює на основі статуту, який наведено в додатку Б.

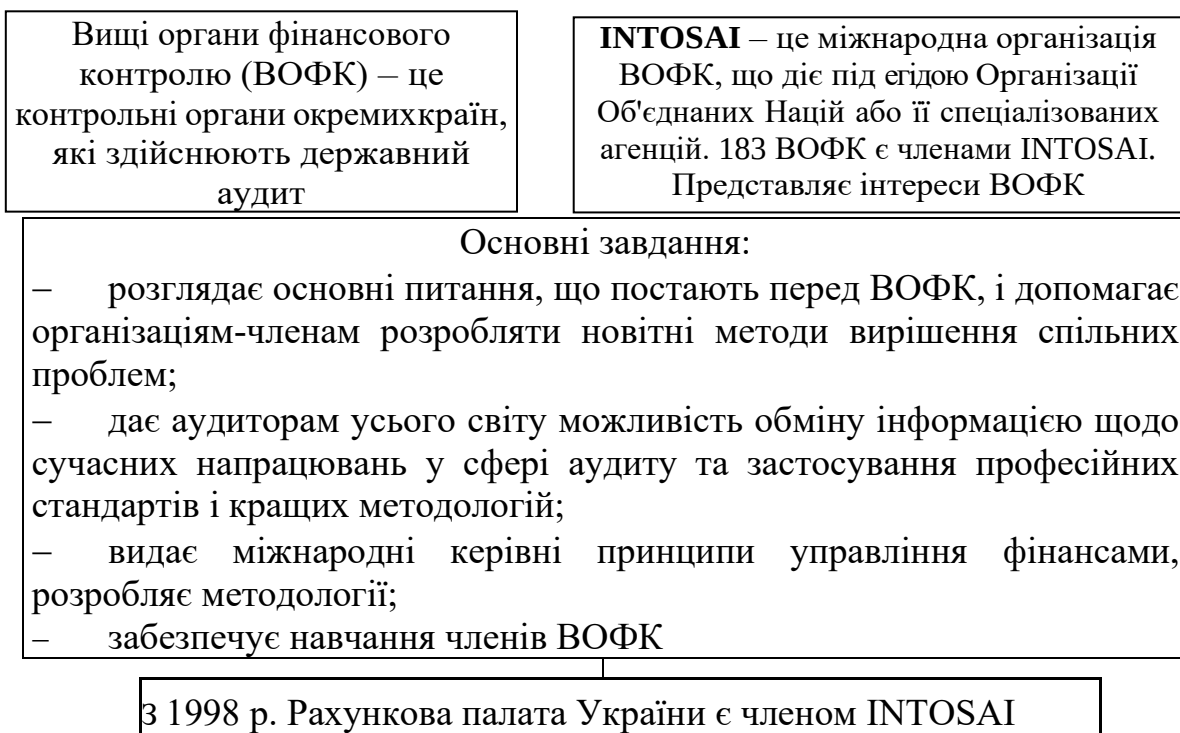


Рис. 1.7. Статус і завдання діяльності INTOSAI

INTOSAI дає аудиторам усього світу можливість обміну інформацією, що становить спільний інтерес, інформацією щодо сучасних напрацювань у сфері аудиту та застосування професійних стандартів і кращих методологій.

Кожні три роки шляхом проведення конгресів, зустрічей комітетів та інших заходів INTOSAI розглядає основні питання, що постають перед ВКО, та допомагає організаціям-членам розробляти новітні методи вирішення спільних проблем.

Відповідно до цих завдань девізом INTOSAI є "Спільний досвід на користь усім". У 1953 р. (рік заснування) INTOSAI налічувала тридцять чотири члени, тепер – більше ста вісімдесяти ВКО є її членами. У 1977 р. INTOSAI прийняла Лімську декларацію про принципи здійснення аудиту, що містить основні філософські та концептуальні підходи, визначає цінності демократичності та незалежності. В якості міжнародно визнаного лідера аудиту державного сектора INTOSAI видає міжнародні керівні принципи управління фінансами, розробляє методології, забезпечує навчання й обмін інформацією між ВКО-членами.

Офіційними мовами INTOSAI є наступні: арабська, англійська, французька, німецька й іспанська. INTOSAI визнана міжнародною організацією, що представляє інтереси ВКО, але вона залежить від професійної та фінансової підтримки ВКО-членів.

INTOSAI визнає, що її перевага полягає в культурних, мовних і політичних відмінностях членів ВКО, та прагне до балансу

представництва різних регіонів і типів аудиторських систем. Рада керівників INTOSAI, комітети та спеціальні групи створені для забезпечення рівноваги між регіонами та відображують різні типи ВКО та підходів. INTOSAI є демократичним утворенням, що діє на основі консультацій та консенсусу. INTOSAI наголошує на повазі до національної незалежності та рівності її членів незалежно від розмірів країн та їх економічної потужності. У період між конгресами комітети та сім робочих груп INTOSAI відіграють центральну роль щодо розгляду ключових питань, посилення зв'язків між членами й обміну досвідом і знаннями. INTOSAI співпрацює з іншими організаціями в тій мірі, яка не суперечить принципам її незалежності, з метою вирішення питань, що становлять спільний інтерес. Усі рішення приймаються ВКО, які входять до складу INTOSAI. Кожний ВКО має один голос, і жоден із них не має права вето. Відповідно до принципів сучасного управління, Рада керівників є підзвітною членам організації; Секретаріат організації надає підтримку як членам організації, так і раді керівників.

EUROSAI. Членами EUROSAI є національні вищі органи фінансового контролю (далі – ВОФК) сорока шести країн європейського континенту. Статус і мета діяльності EUROSAI наведені на рис. 1.8.

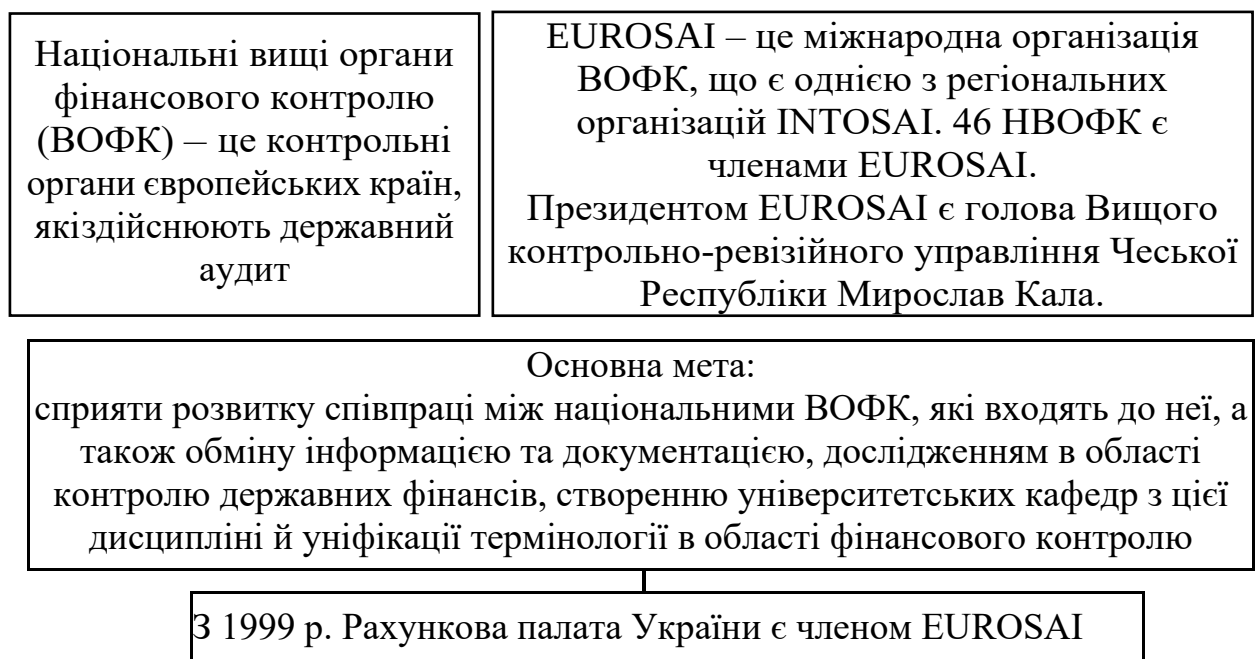


Рис. 1.8. Статус і мета діяльності EUROSAI

Відповідно до статті 1 Статуту EUROSAI, основна мета організації – сприяти розвитку співпраці між національними ВОФК, які входять до неї, а також обміну інформацією та документацією, дослідженням в області контролю державних фінансів, створенню університетських кафедр з цієї дисципліни й уніфікації термінології в області фінансового контролю.

EUROSAI є однією з регіональних організацій INTOSAI, яка

об'єднує у своїх рядах вищі контрольні органи 183 країн і має ранг установи, що співпрацює з Організацією Об'єднаних Націй. Разом з EUROSAI членами INTOSAI є такі регіональні організації вищих органів фінансового контролю: ASOSAI, ARABOSAI, AFROSAI, CAROSAI, OLACEFS і SPASAI. Робочими органами EUROSAI є Конгрес, Керівний комітет і Секретаріат. Офіційні мови організації – англійська, іспанська, німецька, російська та французька. Конгрес, як найвищий орган EUROSAI, який складається з керівників усіх національних ВОФК – членів EUROSAI, скликається один раз на три роки.

Перший, засновницький Конгрес EUROSAI, відбувся в Мадриді (Іспанія) в 1990 році. Подальші конгреси проходили в Стокгольмі (Швеція) в 1993 році, в Празі (Чеська Республіка) в 1996 році, в Парижі (Франція) в 1999 році і останній – в Москві (Російська Федерація) у травні 2002 року.

Починаючи з V Конгресу в Москві і до наступного в Бонні (Німеччина) у 2005 році, обов'язки Президента EUROSAI були покладені на голову Рахункової палати Російської Федерації.

Керівний комітет складається з тринадцяти осіб – восьми повноправних членів (голів вищих органів фінансового контролю Німеччини, Данії, Іспанії, Італії, Литви, Російської Федерації, Словенії та Франції) та п'яти спостерігачів (голів ВОФК Австрії, Великобританії, Угорщини, Норвегії і Румунії).

Під час визначення складу Керівного комітету з метою забезпечення адекватного представництва всіх членів EUROSAI враховуються як географічний чинник, так і необхідність представництва в керівних органах EUROSAI різних систем фінансового контролю, які склалися історично.

Керівний комітет збирається не рідше одного разу на рік. Його основне завдання полягає в забезпеченні діяльності EUROSAI відповідно до рішень, які приймаються Конгресом EUROSAI. Останні засідання Керівного комітету – XXV і XXVI відбулися, відповідно, 27 і 31 травня 2002 року в Москві (безпосередньо перед V Конгресом) і зразу ж після нього.

Функції постійного Секретаріату EUROSAI виконує Рахункова палата, Іспанії, на базі якої діє штаб-квартира організації. Секретаріат готує й організовує засідання Керівного комітету, розробляє та виконує бюджет організації, а також забезпечує виконання рішень, які приймаються Конгресом і Керівним комітетом. Секретаріат видає щорічний журнал "EUROSAI", а також щоквартальний бюлетень "EUROSAI Newsletter", формує й оновлює базу даних статутів і публікацій всіх ВОФК – членів організації.

На Конгресі EUROSAI у Парижі в червні 1999 року була створена робоча група з аудиту у сфері охорони навколишнього середовища.

Діяльність цієї групи координує Вища контрольна палата Польщі.

На своєму засіданні в Мадриді 16 лютого 2000 року Керівний комітет EUROSАI ухвалив рішення щодо заснування Комітету з підготовки кадрів, до складу якого увійшли ВОФК Великобританії, Німеччини, Данії, Іспанії, Польщі, Португалії, Франції та Чеської Республіки. До складу Комітету також увійшла як спостерігач ВОФК Норвегії, яка з 1 січня 2001 року виконує функції Секретаріату ініціативи в ім'я розвитку INTOSAI (IDI). Іншими спостерігачами у складі Комітету є ВОФК Угорщини, де у вересні 2002 року відбувся другий навчальний захід, Рахункова палата Російської Федерації як організатор V Конгресу EUROSАI і вищий орган фінансового контролю Литви. Комітет ділиться на підгрупи та займається всіма питаннями підготовки та навчання кадрів у рамках EUROSАI під егідою Керівного комітету.

У ході V Конгресу EUROSАI, що відбувся в Москві у травні 2002 року, була створена робоча група за інформаційними технологіями під головуванням ВОФК Нідерландів. Нині до складу групи входять 24 організації: ВОФК Андорри, Болгарії, Великобританії, Угорщини, Німеччини, Голландії, Данії, Ірландії, Іспанії, Кіпру, Литви, Норвегії, Польщі, Португалії, Російської Федерації, Румунії, Словаччини, Словенії, Фінляндії, Франції, Чеської Республіки, Швейцарії, Швеції й Естонії. Що стосується аудиторів EUROSАI, то функції внутрішнього аудиту, згідно з Розділом VII Статуту EUROSАI, прийняли на себе ВОФК Бельгії й Ісландії. EUROSАI підтримує особливо тісні відносини з OLACEFS, регіональною групою INTOSАI, яка об'єднує вищі органи фінансового контролю Латинської Америки та Карибського басейну. У рамках співпраці з цією організацією відбулися такі заходи:

Перша Євро-Американська конференція вищих органів фінансового контролю EUROSАI-OLACEFS в Мадриді 17–18 лютого 2000 року;

Друга Євро-Американська конференція вищих органів фінансового контролю EUROSАI-OLACEFS в Картахена-де-Індіас 10–11 липня 2002 року. Останніми роками також були проведені зустрічі з EURORAI – Європейською організацією регіональних органів фінансового контролю.

Перша конференція EUROSАI-EURORAI на острові Мадейра (Португалія) відбулася з 31 травня по 1 червня 2001 року.

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Охарактеризуйте етапи розвитку державного аудиту у світі.
2. Назвіть проголошені Лімською декларацією первинні положення розвитку державного контролю в демократичних країнах.
3. Назвіть принципи Лімської декларації.
4. Визначте загальнодержавні економічні чинники, що спричинили перебудову державного фінансового контролю в Україні.
5. Виділіть особливості державного аудиту в Румунії та Швеції.
6. Виділіть особливості організації державного аудиту в Литві.
7. Назвіть вимоги до аудиту в економічно розвинених країнах.
8. Охарактеризуйте діяльність міжнародної організації INTOSAI.
9. Яка основна мета діяльності та призначення EUROSAI?
10. Проведіть порівняльну оцінку діяльності основних міжнародних організацій вищих органів фінансового контролю INTOSAI й EUROSAI.

Тестові завдання

1. Країна, що першою створила державну аудиторську систему:
а) Греція; б) Китай; в) Єгипет ; г) Швеція?
2. Скільки етапів можна виділити в еволюції державного аудиту:
а) два; б) три; в) чотири; г) п'ять?
3. Що проголошує Лімська декларація:
а) особливості організації бухгалтерського обліку;
б) особливості організації контролю як елемента управління;
в) особливості складання фінансової звітності;
г) особливості відносин між учасниками бюджетного процесу?
4. Що є основною метою Лімської декларації:
а) методична допомога державним аудиторам;
б) заклик до незалежності державного аудиту;
в) правове регулювання здійснення державного аудиту у світі;
г) створення умов для ефективного управління державними ресурсами?
5. Що є основними принципами Лімської декларації:
а) власна відповідальність, право на інформацію;
б) персональна незалежність; право на вжиття заходів;
в) інституційна незалежність, поінформованість клієнта;
г) правильні відповіді а та б;
д) правильні відповіді б і в;
е) усі відповіді правильні?
6. В Україні державний аудит був законодавчо визначений у:

- а) 1991 р.; б) 1996 р.; в) 2005 р?
7. *Державний аудит в Бахрейні здійснюється в формах:*
- а) фінансового аудиту, аудиту результативності, перевірки;
б) фінансового аудиту, аудиту адміністративної діяльності, ревізії;
в) фінансового аудиту, аудиту адміністративної діяльності, аудиту комп'ютерних і бухгалтерських систем;
г) аудиту адміністративної діяльності, аудиту комп'ютерних і бухгалтерських систем, перевірки?
8. *Де вперше був впроваджений аудит адміністративної діяльності:*
- а) Румунія, 1950 р.;
б) Швеція, 1967 р.;
в) Болгарія, 1970 р.?
9. *Міжнародна організація вищих контрольних органів, що діє під егідою Організації Об'єднаних Націй або її спеціалізованих агенцій, – це:*
- а) EUROSAI; б) INTOSAI; в) OLACEFS?
10. *Членами якої міжнародної організації контрольних органів є 46 країн європейського континенту:*
- а) EUROSAI; б) INTOSAI; в) OLACEFS?
11. *Основні функції INTOSAI:*
- а) видача міжнародних керівних принципів управління фінансами;
б) розроблення методології фінансового контролю;
в) забезпечення навчання й обмін інформацією між членами ВКО;
г) правильні відповіді а і б;
д) усі відповіді правильні;
е) правильна відповідь відсутня.
12. *На які органи покладено повноваження зі здійснення державного аудиту в Україні:*
- а) Рахункова палата та Державна фінансова інспекція України;
б) Міністерство фінансів та Рахункова палата;
в) Рахункова палата й аудиторські фірми;
г) Державні фінансові інспекції та Фонд державного майна?
13. *Членами EUROSAI є:*
- а) вищі контрольні органи;
б) керівники вищих контрольних органів;
в) національні вищі органи фінансового контролю;
г) аудитори різних країн.
14. *Коли скликається Конгрес EUROSAI:*
- а) один раз на три роки;
б) два рази на три роки;
в) один раз на п'ять років;
г) один раз на десять років?
15. *З якого року Рахункова палата України є членом EUROSAI:*
- а) з 1996 р.; б) з 1998 р.; в) з 1999 р.; г) з 2000 р.?

Практичні (ситуаційні) завдання

Стереотипні завдання

Завдання 1.1

Укажіть правильні відповіді:

1. Міжнародна організація вищих контрольних органів, що діє під егідою Організації Об'єднаних Націй або її спеціалізованих агенцій, – це
2. Формами державного фінансового контролю в Україні є (перелічити) ...
3. Основними принципами Лімської декларації є (перелічити)
4. Аудит адміністративної діяльності вперше був впроваджений в ... (указати країну) у ... (вказати рік).
5. Головне призначення INTOSAI полягає в тому, що така організація допомагає аудиторам обмінюватися досвідом з приводу
6. Членами Європейської організації державного фінансового контролю EUROSAI є

Діагностичні завдання

Завдання 1.2

Визначте основні етапи розвитку системи державного фінансового контролю в Україні. Рекомендується етапи відобразити графічно на часовому проміжку (рис. 1.9). Необхідно чітко вказати рік і надати стислу характеристику події.



Рис. 1.9. Етапи розвитку системи державного контролю

Завдання 1.3

Визначте основні етапи розвитку державного аудиту в умовах розбудови ринкових відносин в Україні. Рекомендується етапи відобразити графічно на часовому проміжку (рис. 1.10). Необхідно чітко вказати рік і надати стислу характеристику події.



Рис. 1.10. Етапи розвитку державного аудиту в умовах розбудови ринкових відносин в Україні

Евристичні завдання

Завдання 1.4

Дайте визначення таким термінам і поняттям:

Лімська декларація – це ... INTOSAI – це ...

EUROSAI – це ...

Завдання 1.5

Сформулюйте проблеми та перспективні напрями розвитку державного аудиту в Україні. Зробіть відповідні висновки. Результати оформити у вигляді таблиці (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Проблеми та перспективні напрями розвитку державного аудиту в Україні

Проблеми розвитку	Перспективи розвитку	Висновки

Завдання 1.6

Проаналізуйте спільні та відмінні риси між діяльністю INTOSAI й EUROSAI. Зробіть відповідні висновки. Результати оформіть у вигляді таблиці (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Спільні та відмінні риси між діяльністю INTOSAI й EUROSAI

Критерії оцінки	INTOSAI	EUROSAI	Висновки
Статус			
Склад (структура)			
Мета			
Завдання			
...			

Завдання 1.7

Зв'яжіть органи державного аудиту з країною, в якій діє цей орган (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Органи, що здійснюють державний аудит в різних країнах світу

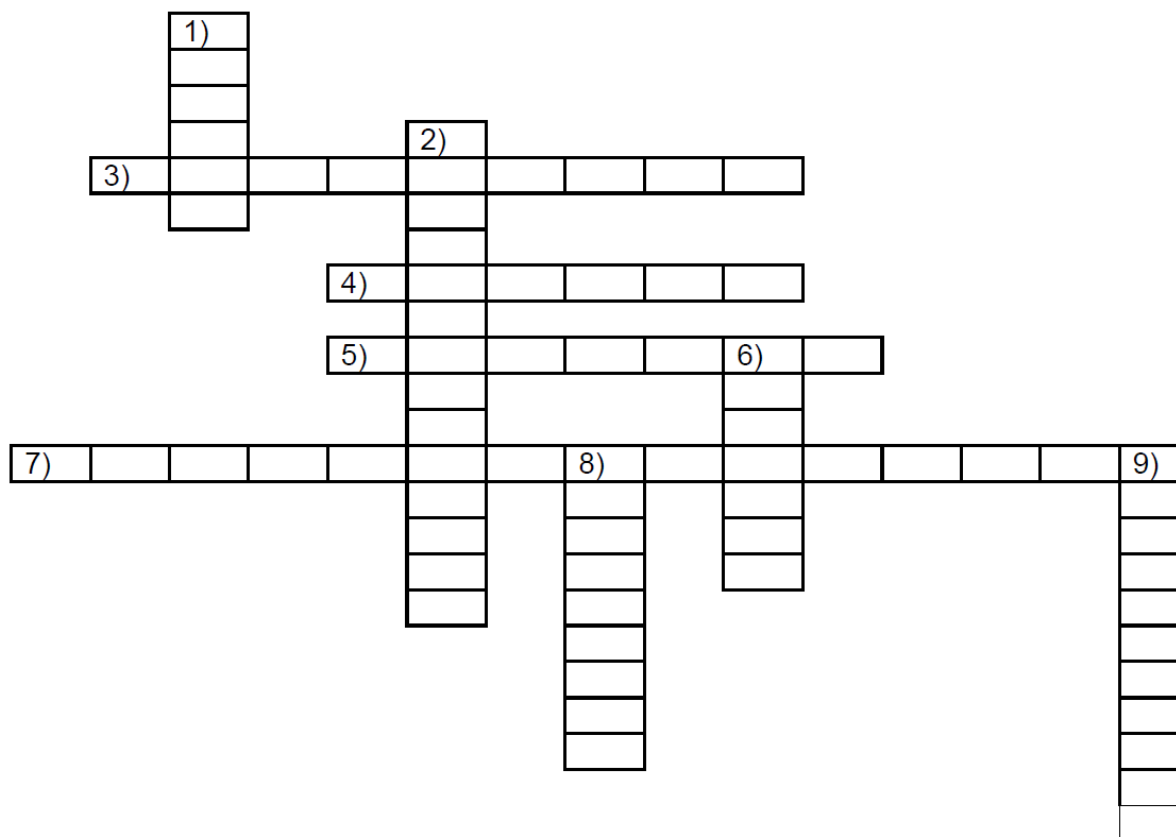
<i>Органи, що здійснюють державний аудит</i>	<i>Країна</i>
1) орган Державного фінансового аудиту	А) Іспанія
2) Національне бюро аудиту	Б) Індія
3) Управління Генерального контролера й аудитора	В) Бахрейн
4) Державна контрольно-ревізійна служба	Г) Швеція
5) Рахункова палата	Д) Україна

Завдання 1.8

Визначте країни, в яких організація державного аудиту є найкращою. Обґрунтуйте свою думку, використовуючи статистичні дані різних країн щодо результатів державного аудиту.

Завдання 1.9

Розв'яжіть кросворд.



Запитання:

За горизонталлю:

3) На якому рівні аудиту проводилось читання аудиторських звітів скарбничим у присутності посадових осіб і громадян? Пізніше думку аудитора стали засвідчувати письмово.

4) Який державний орган у Бельгії у 1830 р. отримав статус судової колегії?

5) В якій формі у колишньому СРСР функціонував державний контроль?

7) Назвіть першу модель контролю державних фінансів, яка поширилась у Великобританії, Данії, Швеції, Фінляндії та інших країнах.

За вертикаллю:

1) В якій країні близько 2500 – 2400 рр. до н. е. почали складати кошториси витрат і контролювати їх дотримання господарюючими суб'єктами?

2) Який вид системи контролю державних фінансів посилювався у періоді Нового часу?

6) ... – це міжнародна організація вищих контрольних органів, що діє під егідою Організації Об'єднаних Націй або її спеціалізованих агенцій.

8) Який нормативно-законодавчий документ було прийнято у 2005 р. Кабінетом Міністрів України?

9) Назвіть повну назву Національного управління державного аудиту Сполученого Королівства Великобританії та Північної Ірландії з 1983 р.

Тема 2. Сутність та організаційно-правові засади державного аудиту

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

- 2.1. Необхідність, місце та значення державного аудиту в сучасних умовах.
- 2.2. Визначення поняття "державний аудит".
- 2.3. Нормативно-правове забезпечення державного аудиту в Україні.
- 2.4. Стандартизація державного аудиту.
- 2.5. Принципи здійснення державного аудиту.

Контрольні запитання для самоперевірки.

Тестові завдання.

Практичні (ситуаційні) завдання



Метою даної теми є розгляд сутності й організаційно-правових засад державного аудиту, а також формування у студентів здатності до організації державного аудиту з урахуванням правових норм



Ключові терміни та поняття: ревізія, аудит, державний аудит, стандартизація державного аудиту, стандарт державного фінансового аудиту, стандарти аудиту INTOSAI

Таблиця 2.1

Професійні компетентності, які формуються за темою

Компетентність, яка формується	Знання	Уміння	Комунікація	Автономність, відповідальність
1	2	3	4	5
Здатність організовувати державний аудит з урахуванням правових норм	Знання необхідності, місця, значення та сутності державного аудиту	Уміння доводити необхідність, місце, значення та сутність державного аудиту	Здатність обґрунтовувати власну позицію щодо необхідності, місця, значення та сутності державного аудиту	Ініціативність у процесі пошуку інформації, що характеризує необхідність, роль, значення та сутність державного аудиту
	Знання основних законодавчих актів у сфері державного аудиту	Уміння визначати основні законодавчі вимоги до державного аудиту	Донесення об'єктивної інформації про законодавче регулювання державного аудиту зацікавленим особам	Ініціативність у процесі пошуку інформації, що характеризує законодавче регулювання державного аудиту

1	2	3	4	5
	Знання основних стандартів у сфері державного аудиту	Уміння визначати вимоги стандартів до державного аудиту	Донесення об'єктивної інформації про стандарти державного аудиту зацікавленим особам	Ініціативність у процесі пошуку інформації, що визначає стандарти державного аудиту
	Знання принципів здійснення державного аудиту	Уміння визначати й аналізувати принципи здійснення державного аудиту	Взаємодія з іншими аудиторами і з дотриманням принципу розподілу повноважень	Здатність самостійно визначати та характеризувати принципи здійснення державного аудиту

2.1. Необхідність, місце та значення державного аудиту в сучасних умовах

Обов'язковою умовою успішного функціонування фінансової системи будь-якої держави, головною функцією її управління є державний фінансовий контроль. Саме від його організації та форм прояву залежить рівень економічного та соціального розвитку держави, поліпшення якості роботи в усіх галузях суспільного життя.

Необхідність розвитку та вдосконалення державного фінансового контролю об'єктивно обумовлена вимогами часу.

Так, стратегічним напрямом розвитку державного фінансового контролю є запровадження принципово нових для України видів і форм фінансового контролю за формуванням, рухом і використанням державних коштів і майна.

Донедавна ряд провідних вчених-економістів основною формою фінансового контролю визначали ревізію. Проте у світову практику вже давно увійшла така форма контролю, як державний аудит, що поєднує фінансовий аудит (перевірка виконання встановлених норм), аудит ефективності й аудит відповідальності.

Передумови розвитку державного аудиту у вітчизняній практиці наведені на рис. 2.1.

Про гостру необхідність підвищення результативності, дієвості й ефективності державного фінансового контролю, яка виникла на сьогодні, свідчать статистичні дані щодо постійного підвищення кількості виявлених порушень одночасно зі зниженням кількості підприємств, установ, організацій, які підлягають перевірці з боку органів Державної аудиторської служби України (до жовтня 2015 року – Державна фінансова інспекція України).

Поява державного аудиту у вітчизняній практиці контролюючих органів зумовлена наступними обставинами:

необхідністю підвищення результативності, дієвості й ефективності державного фінансового контролю

необхідністю істотного поліпшення діяльності виконавчих органів влади й інших організацій, що використовують державні ресурси

необхідністю запровадження у бюджетній сфері нової, менш фіскальної, але більш оперативної та партнерської форми контролю

Рис. 2.1. Передумови розвитку державного аудиту в Україні

Кількість перевірених установ і організацій органами Державної фінансової інспекції України за 2009 – 2015 роки наведена на рис. 2.2.

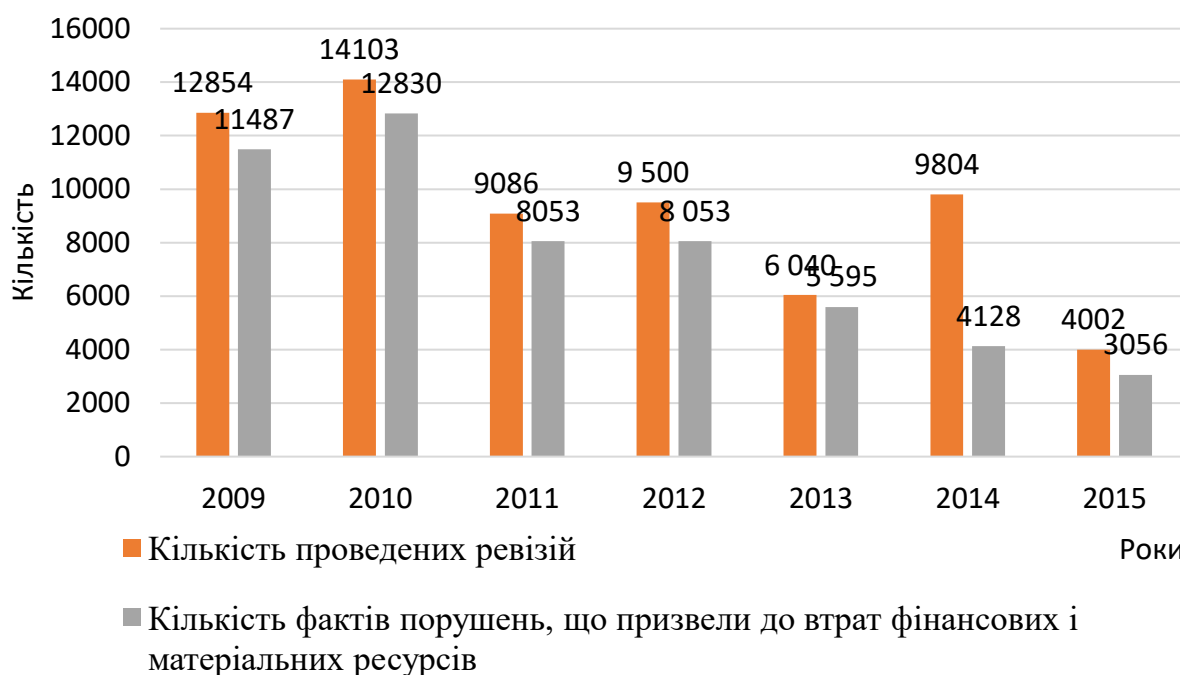


Рис. 2.2. Кількість проведених ревізій органами Державної фінансової інспекції України та кількість фактів виявлення порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів за 2009 – 2015 роки [77]

Як видно з рис. 2.2, останнім часом кількість перевірених органами Державної фінансової інспекції України установ і організацій збільшується в зв'язку зі зростанням кількості виявлених правопорушень. Але, незважаючи на це, кількість виявлених незаконних і нецільових втрат, недостач грошових коштів і матеріальних цінностей постійно зростає.

Таким чином, як видно з рис. 2.2, обсяги виявлених порушень зростають, що, в свою чергу, спонукає до запровадження нових, більш

ефективних форм державного фінансового контролю.

Наведені статистичні дані підтверджують гостру потребу ефективного контролю за витрачанням бюджетних коштів. Крім того, з огляду на обмеженість фінансових ресурсів, які сьогодні спрямовуються на реалізацію соціальних програм, на необхідність попередження порушень або хоча б мінімізацію наслідків уже вчинених порушень, впровадження державного аудиту є вкрай необхідним для України.

Дієвий державний фінансовий контроль в Україні забезпечується функціонуванням системи фінансового контролю, яка містить певну кількість окремих форм. Чільне місце в загальній класифікації фінансового контролю посідає державний аудит (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Місце державного аудиту в загальній класифікації фінансового контролю

Отже, державний аудит є окремою формою державного фінансового контролю. Таким чином, необхідність державного аудиту зумовлена низкою об'єктивних чинників, головним з яких є зміна існуючої ідеології та парадигми державного фінансового контролю, зміщенням акцентів з наступного фіскального контролю на попередній (поточний), метою якого є попередження порушень і надання рекомендацій. Місце державного аудиту зумовлюється його місцем в

загальній класифікації фінансового контролю.

Водночас значення державного аудиту підтверджується його здатністю задовольнити потреби в ефективній профілактиці економічних зловживань і правопорушень, кількість яких постійно зростає разом зі зростанням кількості суб'єктів господарювання. Значення державного аудиту в сучасних умовах достатньо велике. З одного боку, він забезпечує своєчасне поповнення бюджету, веде боротьбу з економічними злочинами та правопорушеннями, з іншого – сприяє підвищенню ефективності діяльності окремих суб'єктів господарювання через профілактику та попередження порушень.

2.2. Визначення поняття "державний аудит"

Сьогодні в Україні не існує базового закону, який би встановлював основні поняття в сфері державного фінансового контролю, а отже, у сфері аудиту. На жаль, в Бюджетному кодексі такі питання не визначені.

Тому на сьогодні теоретична база державного аудиту характеризується певною плутаниною й невизначеністю ключових понять. Для того, щоб в повній мірі зрозуміти причини цього, необхідно звернутись до визначення поняття "аудит" та його змістовних ознак. Так, згідно із Законом України "Про аудиторську діяльність", прийнятим у 1993 році, аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів; здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на її проведення [61].

Тобто, в чинному законодавстві України до недавнього часу поняття "аудит" означало один із видів підприємницької діяльності, що не мав відношення до "державного аудиту", а відтак цей термін потребував відповідного законодавчого уточнення.

Враховуючи таку ситуацію, законодавче поле державного аудиту в Україні вимагає низки доповнень і змін. Як вже зазначалось, державний аудит, як різновид державного фінансового контролю, був узаконений у 2015 році з прийняттям Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного та комунального майна" [22] (надалі – Закон). У цьому Законі вперше визначено поняття "державний фінансовий аудит" (державний аудит) як перевірки й аналізу фактичного стану справ щодо законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна,

інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [22].

Водночас зазначеним Законом внесено зміни до Господарського кодексу [40] і чинного на той час Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" (сьогодні – Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні"). Аналогічне визначення державного аудиту міститься і в зазначених законодавчих актах. Слід відмітити, що в інших законодавчих актах поняття "державний аудит відсутнє.

Стосовно теоретичних напрацювань вітчизняних вчених, теоретичні засади державного аудиту майже не досліджені: публікації присвячені лише практичним аспектам здійснення державного аудиту в Україні. З огляду на зазначене, існує необхідність змістовного дослідження поняття "державний аудит". Так, якщо розглядати визначення поняття "державний аудит" у чинному законодавстві, то необхідно підкреслити його ототожнення з державним фінансовим аудитом. Тому виникає потреба в дослідженні спільних і відмінних рис обох понять.

Якщо детально розглянути словосполучення "державний фінансовий аудит", то перший термін – "державний" розкриває особливості суб'єктів, які представлені відповідними державними органами. Другий термін – "фінансовий" становить предмет і змістовність відповідної діяльності. Нарешті, третій термін – "аудит" пояснює форму контролю, враховуючи стадії та методи її здійснення.

На думку авторів, застосування другого терміну – "фінансовий" в даному словосполученні значно звужує змістовність державного аудиту. Це зумовлено тим, що державний аудит, окрім фінансової діяльності об'єкта контролю, досліджує також інші сторони (управлінську діяльність, бюджетні програми, державне та комунальне майно тощо).

Підсумовуючи зазначене, авторами зроблено висновок, що поняття "державний аудит" набагато ширше за поняття "державний фінансовий аудит".

Таким чином, на думку авторів, ***державний аудит*** – перевірка й аналіз законності й ефективності використання державних і комунальних коштів, активів, майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, а також доцільності управлінської діяльності з метою надання чинних рекомендацій щодо поліпшення стану справ на об'єкті дослідження.

Водночас державний аудит значно відрізняється від інших форм фінансового контролю: від незалежного аудиту й інспектування (ревізії).

Порівняльна характеристика зазначених форм фінансового контролю подана в табл. 2.2.

Порівняльна характеристика основних форм фінансового контролю

Критерії оцінки	Незалежний аудит	Державний аудит	Інспектування (ревізія)
1	2	3	4
Законодавча база	Закон України "Про аудиторську діяльність", Міжнародні стандарти аудиту	Господарський кодекс, Бюджетний кодекс, Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні", Стандарти державного аудиту INTOSAI	Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні", Постанова КМУ "Про порядок проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами
Мета	Визначення достовірності та законності фінансово-господарської діяльності підприємств усіх форм власності, діагностика та попередження передкризових ситуацій	Визначення законності й оцінка ефективності використання засобів державного бюджету України і результативності виконання бюджетних програм, попередження фінансових порушень	Визначення достовірності та законності фінансово-господарської діяльності бюджетних установ; розкриття недостач, крадіжок товарно-матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань підприємств
Завдання	Оцінка системи обліку та внутрішнього контролю; оцінка аудиторського ризику; встановлення достовірності та законності обліку та звітності; розроблення рекомендацій для зміцнення фінансового стану	Оцінка ефективності та законності використання бюджетних коштів; розроблення рекомендацій бюджетним установам для забезпечення правильності ведення бухгалтерського обліку, формування достовірної фінансової звітності й організації внутрішньогосподарського фінансового контролю	Встановлення достовірності та законності обліку та звітності; оцінка організації бухгалтерського обліку з погляду забезпечення збереження державної власності; застосування механізму реалізації виявлених порушень у вигляді штрафів, кримінальних покарань тощо
Суб'єкти	Аудиторські фірми, приватні аудитори	Державні аудитори Державної аудиторської служби України та Рахункової палати України	Фінансові інспектори Державної аудиторської служби України
Об'єкти	Система обліку та внутрішнього контролю, інформаційні системи	Бюджетні програми, бюджети, системи обліку та внутрішньогосподарського фінансового контролю бюджетних установ, суб'єктів господарювання, державна та комунальна власність	Система обліку та внутрішньогосподарського фінансового контролю бюджетних установ, суб'єктів господарювання, державна і комунальна власність

Закінчення табл. 2.2

1	2	3	4
Об'єкти	Система обліку та внутрішнього контролю, інформаційні системи	Бюджетні програми, бюджети, системи обліку та внутрішньогосподарського фінансового контролю бюджетних установ, суб'єктів господарювання, державна та комунальна власність	Система обліку та внутрішньогосподарського фінансового контролю бюджетних установ, суб'єктів господарювання, державна і комунальна власність
Порядок організації	Проводиться на основі укладеного договору з підприємством-замовником	Проводиться планово на основі наказу керівника органу Державної аудиторської служби України, органу Рахункової палати	Проводиться планово (за винятком "ревізії на прохання правоохоронних органів") на основі наказу керівника органу Державної аудиторської служби України
Порядок узагальнення контрольної інформації	Аудиторський звіт, аудиторський висновок	Аудиторський звіт	Акт ревізії
Методичні прийоми	Прийоми та способи документального та фактичного контролю, загально-наукові методи		

Як видно з табл. 2.2, метою незалежного аудиту є оцінка законності та достовірності бухгалтерського обліку та звітності, а метою державного аудиту – ще й оцінка рівня економічності, ефективності та результативності державних заходів, програм і діяльності структур, які піддаються контролю. Державний аудит і ревізія, на відміну від незалежного аудиту, спрямовані на перевірку тільки бюджетних коштів і майна.

Що стосується завдань наведених форм фінансового контролю, то незалежний і державний аудиторі, крім виявлення порушень, розробляють рекомендації стосовно їх усунення та запобігання, а ревізор застосовує механізм реалізації виявлених порушень у вигляді адміністративних штрафів, кримінальної відповідальності тощо.

Варто зазначити, що державний аудит та інспектування є формами державного фінансового контролю, тому суб'єктами такого контролю є державні контрольні органи.

Об'єкти незалежного аудиту, державного аудиту та інспектування відрізняються за формою власності (у першому випадку – це суб'єкти всіх форм власності, за винятком державної, а в другому та третьому – державної та комунальної власності).

Важливо зауважити, що інспектування та державний аудит – це планові перевірки, а незалежний аудит – договірна та непланова (за винятком обов'язкового аудиту). У результаті аудиторського

дослідження складають аудиторський звіт і висновок, а інспектування закінчується актом ревізії. Єдиною схожістю всіх указаних у табл. 2.2 форм фінансового контролю є методичні прийоми, які використовують уповноважені особи під час перевірки.

Таким чином, незалежний аудит, державний аудит та інспектування, попри певну схожість, є різними формами фінансового контролю і не можуть замінити або виключити одна одну.

2.3. Нормативно-правове забезпечення державного аудиту в Україні

Здійснення державного аудиту в Україні забезпечує низка нормативно-правових актів.

Основні нормативно-правові акти, що забезпечують здійснення державного аудиту в Україні, можна умовно розподілити на три рівні (рис. 2.4).

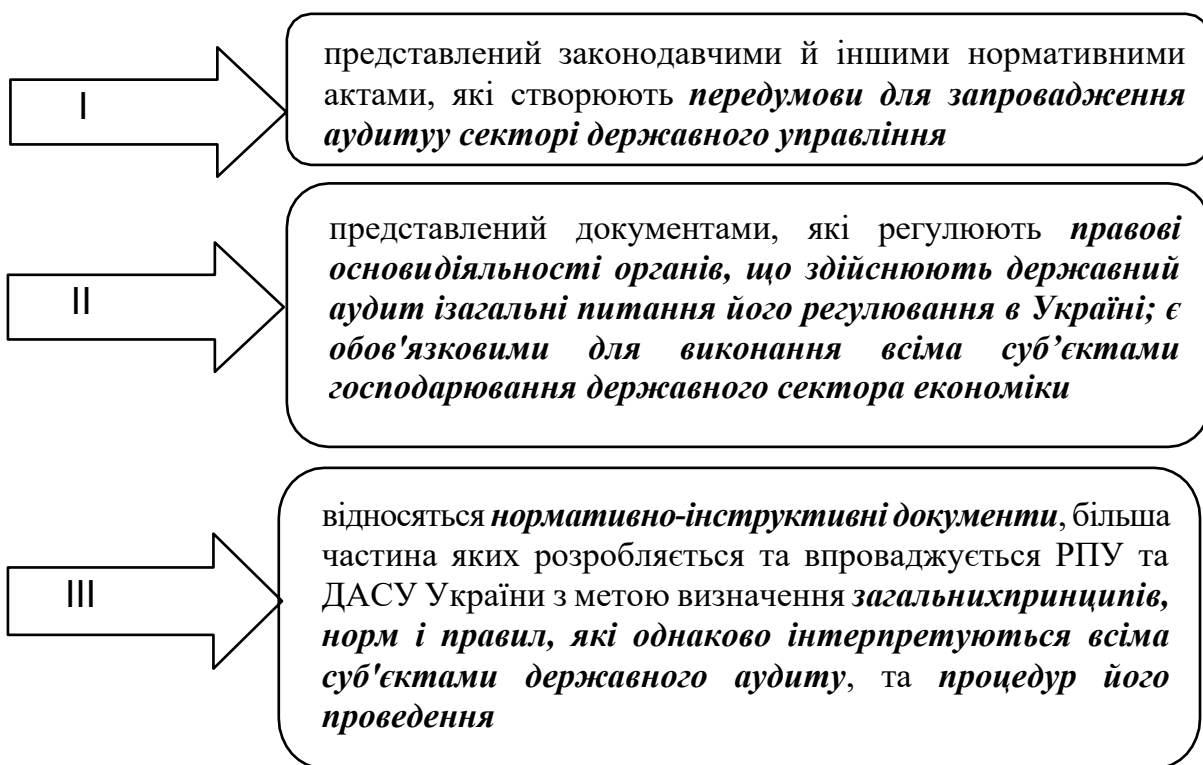


Рис. 2.4. Рівні нормативно-правового регулювання державного аудиту в Україні

До **I рівня** нормативно-правового регулювання державного аудиту належать:

Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI (із змінами);

розпорядження КМУ "Про Концепцію застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі" від 14.09.2002 р. № 538-р.;

накази Міністерства фінансів України, які стали підґрунтям для

запровадження аудиту в секторі загального державного управління.

II рівень нормативно-правового регулювання державного аудиту в Україні представлений документами, що затверджені Верховною Радою України та КМУ. До них належать:

Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. (пар. 4, ст. 362–365);

Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного та комунального майна" № 3202-IV від 15.12.2005 р.;

Закон України "Про Рахункову палату" № 576-VIII від 02.07.2015 р.;

Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" № 2939-XII від 26.01.1993 р.;

– Постанови КМУ:

– "Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм" від 10.08.2004 р. № 1017;

– "Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання" від 25.03.2006 р. № 361;

– "Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів" від 12.05.2007 р. № 698;

– "Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій " від 25.06.2014 р. № 214;

– "Про затвердження Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року" від 22.10.2008 р. № 1347-р.;

– інші нормативні документи.

III рівень нормативно-правового регулювання державного аудиту в Україні охоплює нормативно-інструктивні документи, більша частина яких розробляється та впроваджується РПУ та Державною аудиторською службою України:

– Стандарт Рахункової палати "Порядок підготовки та проведення перевірок та оформлення їх результатів" від 27.12.2004 р. № 28-6;

– стандарти внутрішнього аудиту, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247;

– методичні рекомендації щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми, затверджені наказом ГоловКРУ від 15.12.2005 р. № 444;

– методика проведення Державною фінансовою інспекцією

України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затверджена наказом МФУ від 26.06.2014 р.;

– інші нормативні документи.

Слід зазначити, що крім нормативних актів, які регламентують проведення державного аудиту, державному аудитору необхідно володіти знаннями про об'єкти аудиторського дослідження.

Така інформація міститься в основних нормативно-правових актах, які регулюють бюджетні відносини, бюджетний процес, порядок формування та використання бюджетних коштів, правила ведення бюджетними установами бухгалтерського обліку та фінансової звітності (Додаток В).

2.4. Стандартизація державного аудиту

Діяльність органів контролю відносно здійснення державного аудиту в Україні ґрунтується на міжнародних стандартах державного аудиту.

Під стандартизацією державного аудиту розуміють процес встановлення норм, правил і характеристик, справедливих для всіх учасників аудиторської діяльності в державному секторі. Стандартизація є одним із проявів організаційно-розпорядчих методів управління державним фінансовим контролем, одним із найважливіших засобів поліпшення, зниження складності його організації, реалізації державної контрольної політики.

Стандарт державного фінансового контролю (аудиту) – це база, зразок, еталон, повторюваність, стабільність, що забезпечують розуміння всіма його органами своєї діяльності та свого внеску у спільний результат [32].

Детальну структуру міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту ISSAI наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Міжнародні стандарти вищих органів державного аудиту ISSAI

Стандарт	Назва	Рік прийняття окремих стандартів	Визначений період перегляду
1	2	3	4
Рівень 1. Базові принципи			
ISSAI 1	Лімська Декларація керівних принципів аудиту державних фінансів	1977	–
Рівень 2. Необхідні умови функціонування вищих органів державного аудиту			
ISSAI 10	Мексиканська декларація про незалежність вищих органів державного аудиту	2007	Кожні 15 років, перший перегляд у 2022 р.
ISSAI 11	Принципи INTOSAI та краща практика, що стосується незалежності вищих	2007	Кожні 9 років, перший перегляд у 2016 р.

	органів державного аудиту		

Закінчення табл. 2.3

1	2	3	4
ISSAI 12	Цінність і переваги вищих органів державного аудиту – підвищити якість життя громадян	2013	–
ISSAI 20	Принципи прозорості та підзвітності	2010	Кожні 15 років, перший перегляд у 2025 р.
ISSAI 21	Принципи прозорості – краща практика	2010	Кожні 9 років, перший перегляд у 2019 р.
ISSAI 30	Кодекс етики	1998	Кожні 15 років, перший перегляд у 2023 р.
ISSAI 30	Кодекс етики	1998	Кожні 15 років, перший перегляд у 2023 р.
ISSAI 40	Контроль якості вищих органів державного аудиту	2010	Кожні 9 років, перший перегляд у 2019 р.
Рівень 3. Фундаментальні принципи аудиту			
ISSAI 100	Фундаментальні принципи аудиту державного сектора	2013	Прийнято новий
ISSAI 200	Фундаментальні принципи фінансового аудиту (Financial Audit)	2013	Прийнято новий
ISSAI 300	Фундаментальні принципи аудиту ефективності (Performance Audit)	2013	Прийнято новий
ISSAI 400	Фундаментальні принципи аудиту відповідності (Compliance Audit)	2013	Прийнято новий
Рівень 4. Керівні принципи аудиту			
4.1. Загальні принципи аудиту			
ISSAI 1000-2999	Керівні принципи фінансового аудиту	2007; 2010	Переглядаються після 2013 року
ISSAI 3000-3999	Керівні принципи аудиту ефективності	2004; 2010	Переглядаються після 2014 року
ISSAI 4000-4999	Керівні принципи аудиту відповідності	2010	Переглядаються після 2016 року
4.2. Керівні принципи з конкретних питань			
ISSAI 5000-5099	Керівництво з аудиту міжнародних організацій	2004	Перший перегляд у 2013 р.
ISSAI 5100-5199	Керівництво з екологічного аудиту	1998	Перший перегляд у 2013 р.
ISSAI 5200-5299	Керівництво з аудиту приватизації	1998; 2001; 2004; 2007	Перший перегляд у 2013 р.
ISSAI 5300-5399	Керівництво з IT-аудиту	1995	Перший перегляд у 2013 р.
ISSAI 5400-5499	Керівництво з аудиту державного боргу	2007; 2010	Перший перегляд у 2016 р.
ISSAI 5500-5599	Керівництво з аудиту коштів, виділених на попередження та ліквідацію наслідків катастроф	2013	Прийнято новий

ISSAI 5600-5699	Керівництво з експертних оцінок	2010	Кожні 3 роки, перший перегляд у 2013 р.
ISSAI 5700-5799	Керівництво з аудиту попередження корупції	Заплановано на 2016 р.	—
ISSAI 5800-5899	Керівництво зі спільного аудиту між вищими органами державного аудиту	Заплановано на 2016 р.	—
INTOSAI керівництво з сумлінного управління (INTOSAI GOV)			
INTOSAI GOV 9100-9199	Внутрішній контроль	2007; 2010	Перший перегляд у 2016 р.
INTOSAI GOV 9200-9299	Стандарти бухгалтерського обліку	2010	—

Метою стандартів аудиту INTOSAI є узагальнення кращого світового досвіду в цій сфері та створення умов для ефективного управління державними ресурсами [32].

Загальна основа системи стандартів аудиту INTOSAI була розроблена на базі Лімської та Токійської декларацій, документів, прийнятих на конгресах INTOSAI, а також доповіді групи експертів Організації Об'єднаних Націй з питань бухгалтерського обліку в державному секторі та контролю державних фінансів у країнах, які розвиваються.

Стандарти аудиту INTOSAI розподілені на чотири категорії (рис. 2.5):

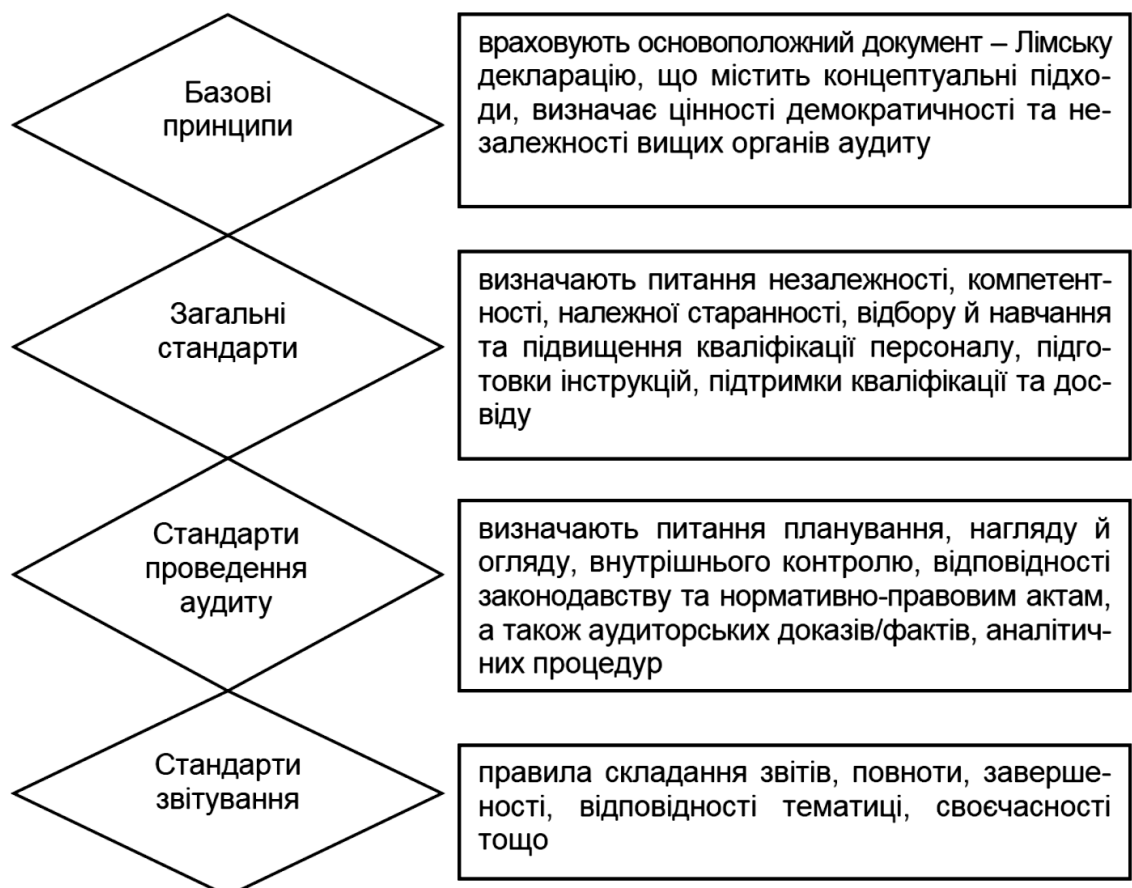


Рис. 2.5. Структура стандартів аудиту INTOSAI

Розроблені INTOSAI стандарти дозволяють визначити принципи та методи перевірки, зокрема перевірки систем, які застосовують автоматизовану обробку даних. Ці стандарти повинні розглядатися в конституційному, правовому й іншому контекстах самого найвищого органу фінансового контролю (ВОФК).

Базові принципи – це прогнози, передумови, логічні принципи й умови, які складають фундаменти розроблення стандартів перевірки.

Загальні стандарти аудиту описують рівень кваліфікації аудитора й/або ВОФК, якого вони повинні мати для компетентного й ефективного виконання свого завдання зі застосування стандартів аудиту та правил складання звітів.

Мета стандартів проведення аудиту – це визначення критеріїв і загальної основи, які дозволяють аудитору виконувати свою роботу точно, системно й уважно. Стандарти проведення аудиту встановлюють порядок і методику збирання аудиторських доказів.

Стандарти проведення державного аудиту визначають рамки, в яких повинен проводитися аудит. Вони належать до загальних стандартів аудиту, які містять головні вимоги, яких необхідно дотримуватися під час здійснення кроків, передбачених стандартами. Вони також враховують правила складання звітів, які конкретніше зорієнтовані на завдання висвітлення результатів аудиту. Крім того, результати, отримані завдяки застосуванню прикладних стандартів контролю, є головними елементами, на яких державний аудитор буде свій висновок та звіт.

Стандарти проведення всіх видів державного аудиту складаються з певних компонентів, до яких належать:

1) **Стандарт "Планування"**. Стандарти проведення аудиту передбачають, що державний аудитор повинен планувати перевірку у спосіб, який забезпечує економічність, результативність та ефективність якісного контролю, а також його здійснення у встановлені терміни;

2) **Стандарт "Нагляд за проведенням аудиту"**. Стандарти проведення державного аудиту передбачають, що нагляд за роботою державного аудиторського персоналу має постійно здійснюватися на всіх рівнях і на кожному етапі аудиту. Керівник державної аудиторської групи повинен перевіряти виконання завдань і використання документів. Саме нагляд має важливе значення для досягнення цілей аудиту та відмінного виконання роботи. Звідси випливає, що належні нагляд і контроль виконуваної роботи з аудиту є необхідними незалежно від професійного рівня державних аудиторів;

3) **Стандарт "Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління та контролю, яка застосовується на об'єкті, що перевіряється"**. Визначає необхідність проведення аналізу й оцінки системи внутрішнього управління та контролю. Глибина аналізу й оцінки системи внутрішнього управління та контролю залежать від цілей контролю та бажаного ступеня надійності;

4) **Стандарт "Дотримання законів і нормативних актів"**. Стандарти проведення державного аудиту передбачають, що у разі здійснення фінансового аудиту необхідно перевіряти стан дотримання чинних законів і нормативних актів. Державний аудитор має розробити заходи та процедури аудиту, які гарантують виявлення помилок і випадків порушення закону, що можуть безпосередньо та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових звітах, і в цілому на результати аудиту законності. Державний аудитор має пам'ятати про можливість такої ситуації, а саме – випадків порушення закону, що можуть опосередковано та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових звітах, чи результати аудиту законності;

5) **Стандарт "Доказова інформація"**. Для підготовки рішення та висновків стосовно об'єкта аудиту, служби, програми, виду діяльності чи функції державний аудитор повинен мати можливість отримувати в межах виділених асигнувань на проведення перевірки достатні та відповідні докази;

6) **Стандарт "Аналіз фінансових звітів"**. Стандарти проведення аудиту передбачають, що у випадку фінансового аудиту або в разі необхідності здійснення інших заходів, державні аудитори повинні аналізувати фінансові звіти з метою встановлення, чи дотримувався об'єкт аудиту стандартів бухгалтерського обліку, які прийняті для подання або публікації фінансової інформації. Аналіз фінансових звітів має бути достатньо поглиблений та надавати державному аудитору можливість виявлення об'єктивних елементів, на підставі яких він базуватиме свою точку зору;

7) **Стандарт "Правила складання звітів"**. Неможливо визначити одне правило оформлення звітів за результатами аудитів для всіх без винятку ситуацій. Це правило можна застосувати як керівний принцип. Воно може допомогти державному аудитору сформулювати свою точку зору в висновку чи звіті.

8) Поняття "звіти" – це висновки аудитора і його інші міркування щодо всіх фінансових документів в цілому, висловлені за наслідками фінансового аудиту або аудиту законності, а також звіт, підготовлений після завершення аудиту ефективності.

2.5. Принципи здійснення державного аудиту

Сутність і класифікація фундаментальних принципів державного аудиту визначається в ISSAI 100 "Фундаментальні принципи аудиту державного сектора". Відповідно до цього стандарту виокремлюються загальні принципи та принципи, пов'язані з процесом аудиту (рис. 2.6).

З рис. 2.7 випливає, що до *загальних принципів* державного аудиту належать: етика та незалежність; професійне судження, належна обережність і скептицизм; контроль якості; аудиторські групи та навички; аудиторський ризик; матеріальність (суттєвість); документація; комунікація. До *принципів, пов'язаних з процесом аудиту*, відносять:

планування аудиту; проведення аудиту; звітність і реалізація матеріалів аудиту.



Рис. 2.6. Принципи аудиту державного сектора згідно з ISSAI 100 [32]

Характеристика кожного з наведених принципів подана в табл. 2.4.

Таблица 2.4

Фундаментальні принципи державного аудиту

Назви принципів	Сутність принципів
1	2
Загальні принципи	
Етика й незалежність	Аудитори повинні відповідати етичним нормам і бути незалежними
Професійне судження, належна обережність і скептицизм	Аудитори повинні дотримуватись професійної поведінки, застосовуючи професійний скептицизм, професійне судження та належну обережність в ході проведення аудиту. Водночас вони повинні гарантувати професійність своїх дій. Професійне судження передбачає застосування колективних знань, навичок і досвіду у процесі аудиту. Аудитори повинні уникати будь-яких дій, які могли б дискредитувати їх роботу

Контроль якості	Аудитори повинні проводити аудит відповідно до професійних стандартів контролю якості. Контроль якості вищого органу державного аудиту (ВОДА) політики та процедур повинен відповідати професійним стандартам. Мета полягає в тому, щоб переконатися, що перевірки проводяться на стабільно високому рівні

Закінчення табл. 2.4

1	2
Аудиторські групи та навички	Аудитори повинні володіти знаннями та навичками, необхідними для успішного завершення аудиту. Це включає розуміння та практичний досвід з виду аудиту, що проводиться, ознайомлення з застосовуваними стандартами та законодавством, розуміння діяльності підприємства. Аудитори повинні підтримувати свою професійну компетентність через безперервний професійний розвиток. У певних випадках або за необхідності, відповідно до повноважень ВОДА та чинного законодавства, аудитор може використовувати роботу внутрішніх аудиторів, інших аудиторів або експертів. Проте ВОДА несе виняткову відповідальність за висновки, надані з використанням роботи, виконаної третіми особами
Аудиторський ризик	Аудитори повинні управляти ризиками надання звіту, який не відповідає обставинам аудиту, тобто є недоречним. Водночас аудитор здійснює процедури для зменшення ризику, визнаючи, що обмеження, властиві всім видам аудиту, впливають на забезпечення абсолютної впевненості. Коли мета полягає в забезпеченні достатньої впевненості, аудитор повинен знизити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня, враховуючи обставини аудиту
Матеріальність (суттєвість)	Аудитори повинні розглядати суттєвість у процесі аудиту. Суттєвою є інформація, знання якої користувачами може вплинути на їх рішення. Визначення суттєвості є предметом професійного судження аудитора. Суттєвість може мати як кількісні, так і якісні аспекти. Міркування суттєвості впливають на рішення, що стосуються характеру, термінів проведення, обсягу аудиторських процедур та оцінки результатів аудиту. Міркування можуть містити проблеми зацікавлених сторін, суспільні інтереси, нормативні вимоги та наслідки для суспільства
Документація	Аудитори повинні готувати аудиторську документацію детально, щоб забезпечити чітке уявлення про виконані роботи, докази, отримані висновки. Аудиторська документація повинна містити стратегію та план аудиту
Планування аудиту	Аудитори повинні гарантувати, що умови аудиту чітко встановлені. У плані має бути наявна важлива інформація, що може містити тему, масштаби та цілі аудиту, доступ до даних, звіт, який буде результатом аудиту, процес аудиту, звернення осіб, а також роль і відповідальність різних сторін угоди. Аудитори повинні отримати уявлення про характер аудированої особи щодо розуміння відповідних цілей, операцій, нормативно-правової бази, внутрішнього контролю, фінансової й інших систем і бізнес-процесів, дослідження потенційних джерел аудиторських доказів. Аудитори повинні планувати свою роботу, щоб переконатися, що аудит проводиться ефективно. Планування потрібно для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Планування конкретних аудитів містить стратегічний і оперативний аспекти. Стратегічне планування має визначити сферу аудиту, цілі та підхід. Оперативне планування передбачає встановлення графіка аудиту та визначення характеру, часових рамок і масштаб аудиторських процедур. План аудиту має реагувати на значні зміни в обставинах і умовах аудиту, а тому є повторюваним процесом, який відбувається в ході аудиту
Комунікація	Аудитори повинні встановити ефективні комунікації в процесі аудиту, включаючи отримання інформації, яка стосується аудиту, та забезпечення своєчасних спостережень для повноти висновків
Проведення аудиту	Аудитори повинні виконувати аудиторські процедури, які забезпечують достатні докази, що підтверджують аудиторський висновок. Аудитор повинен дотримуватися всіх вимог щодо конфіденційності, дати оцінку аудиторським доказам і на їх підставі зробити висновки
Звітність і реалізація матеріалів аудиту	Аудитори повинні підготувати звіт на основі зроблених висновків. Процес аудиту включає підготовку звіту, повідомлення зацікавлених сторін про результати аудиту, інших осіб, відповідальних за управління, та широкої громадськості. Метою є також сприяння застосуванню подальших заходів і корегувальних дій

Ці принципи можуть бути використані як основа для розроблення та прийняття національних стандартів державного аудиту та керівних принципів з конкретних питань.

Слід зазначити, у 2013 році були затверджені три стандарти здійснення державного аудиту за його видами:

- ISSAI 200 "Фундаментальні принципи фінансового аудиту (Financial Audit)";
- ISSAI 300 "Фундаментальні принципи аудиту ефективності (Performance Audit)";
- ISSAI 400 "Фундаментальні принципи аудиту відповідності (Compliance Audit)".

У зазначених стандартах наведені фундаментальні принципи в цілому йдуть в розрізі з фундаментальними принципами державного аудиту ISSAI 100. Проте кожен стандарт має свої особливості, які будуть розглянуті у наступній темі.

Також слід звернути увагу на базові принципи розроблені INTOSAI, що наведені на рис. 2.7. Ці базові принципи державного аудиту є загальною основою, що дозволяє державному аудиту складати висновки та звіти, навіть за відсутності жодного чітко визначеного стандарту.

Базові принципи передбачають
Вищий орган фінансового контролю має забезпечувати застосування стандартів INTOSAI в усіх важливих випадках. Деякі стандарти можуть не підходити для певної частини діяльності вищого органу фінансового контролю (ВОФК), зокрема у випадку організації ВОФК за принципом аудиторського суду чи для діяльності ВОФК, яка не пов'язана з фінансовим аудитом. ВОФК має визначати стандарти, що застосовуються і до таких видів діяльності, у спосіб, який гарантує високу якість діяльності
ВОФК має формувати власну точку зору на різні ситуації, що виникають під час аудиту державних фінансів
З формуванням суспільної думки, громадськість дедалі більше вимагає, щоб особи чи органи, які мають повноваження управляти державними фінансами, звітували про свою діяльність. Це передбачає запровадження процедури, яка зобов'язувала б ці особи й органи подавати звіти
Створення в системі управління належних інформаційних систем, методичних підходів з питань перевірки фінансів, оцінки та складання звітів сприяє виконанню зобов'язань суб'єктами перевірки стосовно звітування. За точність, достатність за формою та змістовністю фінансової й іншої інформації відповідають уповноважені особи цих суб'єктів
Уповноважені державні органи повинні забезпечити схвалення положень, які проголошують принципи бухгалтерського обліку, що є прийнятними для ведення облікової та фінансової інформації й її опублікування та враховують потреби управління. Об'єкти аудиту мають встановлювати для себе конкретні завдання, які піддаються кількісному обліку, та визначати рівень очікуваних результатів
Дотримання прийнятних принципів бухгалтерського обліку дозволяє чітко встановлювати фінансові ситуацію та результати
Існування належної системи внутрішнього управління та контролю дозволяє максимально зменшити ризик помилок і порушень
Доцільно прийняти законодавчі та нормативно-правові положення, які зобов'язують об'єкти аудиту постійно надавати ВОФК усю інформацію, необхідну для всебічної оцінки діяльності, що підлягає аудиту
ВОФК повинні мати повноваження щодо перевірки всієї діяльності
ВОФК мають докладати зусиль для підвищення ефективності техніки перевірки з метою досягнення точності оцінки результатів

Рис. 2.7. Базові принципи державного аудиту, адаптовані під

стандарти INTOSAI [32]

Слід зазначити, що базові принципи та стандарти аудиту мають бути взаємопов'язаними. Вони спрямовують роботу державного аудитора, допомагають йому визначити межі своїх досліджень і характер процедур, які мають застосовуватися. Якість результатів перевірки оцінюється саме через призму стандартів аудиту.

Контрольні запитання для самоперевірки

Обґрунтуйте необхідність появи державного аудиту в Україні.

1. У чому полягає значення державного аудиту?
2. Дайте визначення поняття "державний аудит".
3. Порівняйте зміст основних форм фінансового контролю.
4. Назвіть основні нормативно-правові акти, які забезпечують здійснення державного аудиту в Україні.
5. Порівняйте зміст основних нормативно-правових актів, які забезпечують здійснення державного аудиту в Україні.
6. Які суттєві особливості стандартів аудиту INTOSAI?
7. Зазначте склад стандартів аудиту INTOSAI.
8. Які суттєві особливості застосування МСА в діяльності державних аудиторів?
9. Назвіть основні фундаментальні принципи аудиту в державному секторі.

Тестові завдання

1. *Форма фінансового контролю, метою якої є визначення достовірності та законності фінансово-господарської діяльності підприємств усіх форм власності, – це:*
 - а) державний аудит;
 - б) інспектування;
 - в) незалежний аудит;
 - г) перевірка держзакупівель.
2. *Установлення норм, правил і характеристик, справедливих для всіх учасників аудиторської діяльності в державному секторі, – це:*
 - а) стандартизація державного аудиту;
 - б) сертифікація державних аудиторів;
 - в) реєстрація державних аудиторів.
3. *Які стандарти визначають правила складання звітів:*
 - а) базові принципи;
 - б) загальні стандарти;
 - в) стандарти звітування?
4. *Загальні стандарти визначають питання:*
 - а) планування;
 - б) внутрішнього контролю;
 - в) незалежності та компетенції.

5. *Формами державного фінансового контролю є:*

- а) аудит і державний аудит; б) аудит та інспектування;
- в) інспектування та державний аудит.

6. *Що є метою стандартів аудиту INTOSAI:*

- а) визначення критеріїв відбору, які дозволяють аудитору виконувати свою роботу;
- б) узагальнення кращого світового досвіду у сфері аудиту та створення умов для ефективного управління державними ресурсами;
- в) служіння інтересам суспільства, вдосконалення індивідуальності бухгалтера?

7. *База, що забезпечує розуміння всіма органами державного фінансового контролю своєї діяльності та свого внеску у суспільний результат, – це:*

- а) базовий принцип б) стандарт аудиту;
- в) об'єкт державного аудиту.

8. *Які стандарти визначають питання відповідності тематиці:*

- а) стандарти звітування;
- б) стандарти проведення аудиту;
- в) загальні стандарти?

9. *Що об'єднує такі форми фінансового контролю, як аудит, державний аудит і ревізія:*

- а) об'єкти; б) суб'єкти; в) методичні прийоми?

10. *Основною відмінністю державного аудиту від інспектування є:*

- а) об'єкти перевірки; б) суб'єкти перевірки;
- в) предмет перевірки; г) мета перевірки.

11. *Що належить до загальних принципів державного аудиту:*

- а) аудиторський ризик, етика та незалежність, документація;
- б) комунікація, ефективність, незалежність;
- в) контроль якості, суттєвість;
- г) усі відповіді правильні;
- д) правильні відповіді а та б;
- е) правильні відповіді а та в?

12. *Суб'єктами якої форми контролю є державні контролюючі органи:*

- а) державний аудит; б) незалежний аудит; в) інспектування;
- г) усі відповіді правильні; д) правильні відповіді а і в?

13. *У результаті державного аудиту складається:*

- а) аудиторський звіт; б) аудиторський висновок;
- в) акт; г) довідка.

14. *Скільки категорій мають стандарти INTOSAI з аудиту:*

- а) дві; б) три; в) чотири; г) п'ять?

15. *Сутність та класифікація фундаментальних принципів державного аудиту визначається в:*

- а) ISSAI 100; б) ISSAI 300; в) ISSAI 400.

Стереотипні завдання

Завдання 2.1

Укажіть правильні відповіді:

1. Законодавчо був визнаний державний аудит у 200... році.
2. Державний аудит в Україні регулюється ... (вказати нормативно-правові документи).
3. Основною відмінністю державного аудиту від інспектування є ... перевірки.
4. Необхідність упровадження державного аудиту в Україні зумовлена ... (вказати причини).
5. Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю, згідно з положеннями ... (вказати законодавчий акт).
6. (вказати нормативний акт) ... забезпечують організацію аудиторської діяльності вищих органів фінансового контролю різних країн.
7. (вказати нормативний акт) ... містять додаткові параграфи до основних розділів зі вказівками про застосування рекомендацій у державному секторі.
8. Метою ... (вказати форму фінансового контролю) є визначення достовірності та законності фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, розкриття недочетів, крадіжок товарно-матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань підприємств.
9. Метою ... (вказати форму фінансового контролю) є визначення достовірності та законності фінансово-господарської діяльності підприємств усіх форм власності, діагностика та попередження передкризових ситуацій.
10. На основі укладеного договору з підприємством-замовником проводиться ... (вказати форму фінансового контролю).
11. Результати ... (вказати форму фінансового контролю) узагальнюються в аудиторському звіті.
12. Результати ... (вказати форму фінансового контролю) узагальнюються в акті ревізії.
13. Результати ... (вказати форму фінансового контролю) узагальнюються в аудиторському звіті, аудиторському висновку.

Завдання 2.2

Дайте визначення таким термінам і поняттям:

Державний аудит – це

Інспектування – це

Стандарти державного аудиту – це

Діагностичні завдання

Завдання 2.3

Узгодити форми фінансового контролю з твердженнями, проставляючи біля них відповідні літери.

Форми фінансового контролю

А. Аудит.

Б. Державний аудит.

В. Інспектування.

Твердження:

_____1. Мета – визначення достовірності та законності фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, розкриття недостач, крадіжок товарно-матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань підприємств.

_____2. Мета – визначення достовірності та законності фінансово-господарської діяльності підприємств усіх форм власності, діагностика та попередження передкризових ситуацій.

_____3. Проводиться на основі укладеного договору з підприємством-замовником.

_____4. Об'єкти: бюджетні програми, місцеві бюджети, система обліку та внутрішньогосподарський фінансовий контроль державної власності.

_____5. Об'єкти: система обліку та внутрішньогосподарського фінансового контролю державної власності.

_____6. Суб'єкти: державні аудитори державної контрольно-ревізійної служби та Рахункової палати України.

_____7. Результати узагальнюються в аудиторському звіті.

_____8. Результати узагальнюються в акті ревізії.

Завдання 2.4

Пов'язати законодавчі акти, що забезпечують здійснення державного аудиту в Україні, з їх основними характеристиками.

Законодавчі акти:

А. Бюджетний кодекс України.

Б. Господарський кодекс України.

В. Стандарти державного фінансового контролю (аудиту) INTOSAI. Д. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики.

Характеристики:

_____1. Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю.

_____2. Забезпечують організацію аудиторської діяльності вищих органів фінансового контролю різних країн.

_____3. Фінансовий контроль, а також аудит і оцінка ефективності використання бюджетних коштів здійснюються на всіх стадіях бюджетного процесу

_____4. Містять додаткові параграфи до основних розділів зі вказівками про застосування рекомендацій у державному секторі.

Завдання 2.5

На основі наведених даних скласти ряди, які будуть містити такі елементи:

форма фінансового контролю – правова основа – суб'єкт – об'єкт – характер діяльності – підстава для проведення – форма підсумкового документа.

Вихідні дані:

Аудит, інспектування, державний аудит, акт ревізії, договір, аудиторські фірми, Господарський кодекс, аудиторський звіт, фінансово-господарська діяльність суб'єктів господарювання, наказ, Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні", державні аудитори Державної аудиторської служби України та Рахункової палати України, діяльність держави, бюджетні програми, місцеві бюджети та фінансово-господарська діяльність суб'єктів державної власності, аудиторський висновок, Закон України "Про аудиторську діяльність", фінансові інспектори державної Державної аудиторської служби України, підприємницька діяльність, фінансово-господарська діяльність суб'єктів державної власності.

Евристичні завдання

Завдання 2.6

Порівняти зміст основних законодавчих актів, які забезпечують здійснення державного аудиту в Україні. Зробити відповідні висновки. Результати оформити у вигляді таблиці (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Зміст основних законодавчих актів, які забезпечують здійснення державного аудиту

Законодавчий акт	Господарський кодекс України	Бюджетний кодекс України	...	...
Наявність визначення				
Суб'єкти державного аудиту				
Об'єкти державного аудиту				
Мета державного аудиту				
Порядок здійснення				

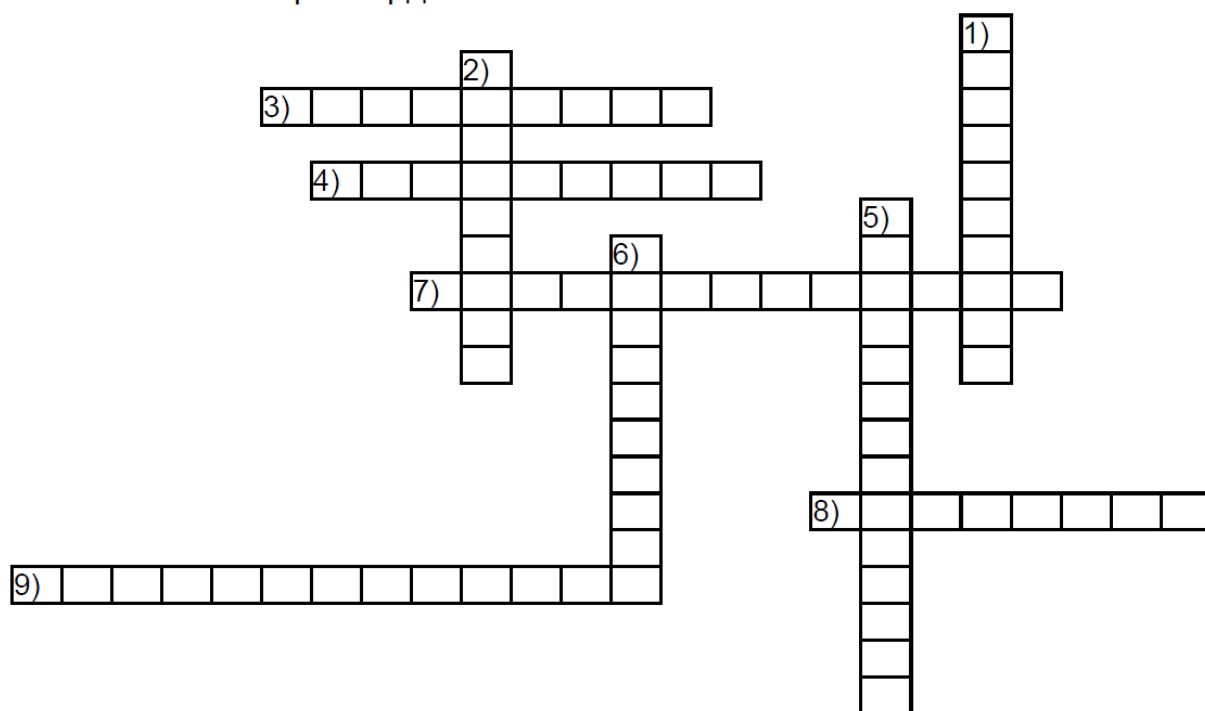
Завдання 2.7

Скласти перелік МСА, які містять рекомендації щодо здійснення аудиту в державному секторі. Надати їх стислу характеристику. Шляхом

узагальнення інформації, сформулювати основні правила здійснення аудиту в державному секторі. Результати оформити у вигляді таблиці.

Завдання 2.8

Розв'яжіть кросворд. ...



Запитання

За горизонталлю:

3) Який орган державного контролю проводить контроль бюджетних установ та організацій?

4) Який кодекс відноситься до I рівня нормативно-правового регулювання?

7) Назвіть форму державного фінансового контролю

8) Назвіть підсумок узагальнення інформації в незалежному аудиті.

9) Який кодекс відноситься до II рівня нормативно-правового регулювання?

За вертикаллю:

1) Назвіть Стандарт проведення аудиту, який передбачає, що державний аудитор повинен планувати перевірку у спосіб, який забезпечує економічність, результативність та ефективність якісного контролю, а також його здійснення у встановлені строки.

2) Який вид аудиту є формою державного фінансового контролю?

5) Назвіть процес установлення норм, правил і характеристик, справедливих для всіх учасників аудиторської діяльності в державному секторі.

6) Який вид аудиту характеризується як договірний та неплановий перевірка?

Тема 3. Класифікація державного аудиту

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

3.1. Види державного аудиту відповідно до міжнародних стандартів (INTOSAI).

3.2. Різновиди державного аудиту в Україні.

Контрольні запитання для самоперевірки.

Тестові завдання.

Практичні (ситуаційні) завдання

Метою даної теми є надання загальної характеристики класифікації державного аудиту, а також формування в студентів здатності класифікувати державний аудит відповідно до міжнародних стандартів (INTOSAI) та визначати різновиди державного аудиту в Україні

Ключові терміни та поняття: аудит фінансово-господарської діяльності, аудит фінансової звітності, аудит відповідності, аудит ефективності діяльності, аудит економічності, аудит результативності

Таблиця 3.1

Професійні компетентності, які формуються за темою

Компетентність, яка формується	Знання	Уміння	Комунікація	Автономність, відповідальність
Здатність класифікувати державний аудит	Знання класифікації державного аудиту	Уміння визначати окремі класифікаційні ознаки державного аудиту та надавати характеристику його видам	Зрозуміле донесення інформації щодо видів державного аудиту	Самостійність у виборі виду здійснення державного аудиту

3.1. Види державного аудиту відповідно до міжнародних стандартів (INTOSAI)

Стандартами аудиту INTOSAI (п. 25 ISSAI 100) визначено, що державний аудит складається з трьох видів:

- фінансового аудиту (financial audit);
- аудиту ефективності (performance audit);
- аудиту відповідності (compliance audit) [32]. Стандарт ISSAI 100

дає визначення цим видам аудиту:

фінансовий аудит (financial audit) спрямований на перевірку того, наскільки подана фінансова інформація повно та достовірно відображена у фінансовій звітності аудированої організації та відповідає чинному законодавству. Здійснюється шляхом отримання достатніх і належних аудиторських доказів для висловлення аудитором думки про те, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок;

аудит ефективності (performance audit) зосереджений на тому, чи діють посередники, програми й організації відповідно до принципів економії й ефективності та чи існує можливість для поліпшення. Діяльність оцінюється за допомогою відповідних критеріїв і аналізуються інші проблеми. Метою є отримання відповідей на ключові питання аудиту та забезпечення (надання) рекомендацій щодо їх поліпшення;

аудит відповідності (compliance audit) спрямований на перевірку того, наскільки певний предмет відповідає повноваженням, визначеним як критерій. Аудит відповідності здійснюється шляхом оцінки того, наскільки діяльність, фінансові операції й інформація в істотних аспектах відповідають повноваженням керівників аудированої організації.

Крім того ISSAI 100 передбачає проведення інших державних аудитів за будь-якою тематикою стосовно відповідальності керівництва і осіб, які мають відповідні повноваження за належне використання державних ресурсів

Доцільно розглянути кожний з наведених видів державного аудиту більш детально.

Засади проведення *фінансового аудиту* викладені в ISSAI 1000–2999 "Керівні принципи фінансового аудиту". Цим стандартом передбачене надання рекомендації з вироблення професійного судження державного аудитора щодо результатів проведення фінансового аудиту, визначення мети фінансової звітності. Крім того, закріплені рекомендації щодо розрахунку суттєвості й аудиторських ризиків, розгляд шахрайства та помилок, документування процесу фінансового аудиту та вимоги щодо звітів аудитора в державному секторі.

Фінансовий аудит – це дослідження фінансової звітності, систем внутрішнього контролю й аудиту й окремих трансакцій у підконтрольних організаціях. Його сутність полягає у встановленні порушень і розбіжностей між фактичними даними та законодавчими нормами. Його проводять на щорічній регулярній основі стосовно чітко визначеного кола підконтрольних організацій [32].

Метою фінансового аудиту є оцінка достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Фінансовий аудит (аудит фінансової та господарської діяльності)

розподіляється на:

- 1) аудит фінансових систем та/або операцій з метою оцінки їх відповідності чинним законодавчим та нормативним актам;
- 2) підтвердження змістовності та порядку подання фінансової звітності державними відомствами, що включає перевірку й оцінку фінансової документації та фінансової звітності, у разі необхідності – підготовку висновків про фінансові звіти;
- 3) аудит правомірності та доцільності адміністративних рішень, що приймаються організацією – об'єктом перевірки;
- 4) аналіз звітності з будь-яких питань, що стосуються аудиту або є його наслідком і підлягають висвітленню.

Аудит фінансової звітності виконують для визначення того, чи узгоджується фінансова звітність (тобто інформація, що перевіряється та піддається кількісній оцінці) з певними критеріями та чи відображує вона реальний фінансовий стан.

Як вже зазначалося, фундаментальні принципи фінансового аудиту викладені в ISSAI 200.

Загальні принципи фінансового аудиту розподіляються на:

- 1) *принципи, що визначають необхідні умови для проведення фінансового аудиту.* До них належать: етика та незалежність; контроль якості; аудиторські групи та навички;
- 2) *принципи, пов'язані з основними поняттями аудиту, а саме:* професійне судження, належна обережність і скептицизм; аудиторський ризик; матеріальність (суттєвість); документація; комунікація.

До принципів, пов'язаних з процесом аудиту відносять: погодження з умовами участі, планування аудиту; розуміння аудированої особи;

- оцінка ризику;
- відповіді на оцінку ризику;
- міркування, що стосуються шахрайства, в ході аудиту фінансової звітності;
- безперервність діяльності;
- міркування, що стосуються законів і нормативних актів, під час проведення аудиту фінансової звітності;
- аудиторські докази; розгляд подальших подій; оцінка перекручувань;
- звітність і реалізація матеріалів аудиту.

Поряд з фінансовим аудитом доцільно розглянути **аудит відповідності**, який повинен визначити, чи дотримується установа тих конкретних правил, регулятивів, законів тощо, які впливають на результати її діяльності або фінансові звіти.

У цьому сенсі доцільно наголосити, що до 2013 року фінансовий аудит включав й аудит відповідності. Водночас такий аудит розглядався

фактично як аудит фінансово-господарської діяльності та містив елементи аудиту фінансової звітності й аудиту відповідності законодавству.

Зі змінами, внесеними в ISSAI 100, фінансовий аудит та аудит відповідності почали розглядати відокремлено. Проте у міжнародній практиці до об'єктів останнього відносять дослідження фінансово-господарської діяльності організації.

Повноваження державних аудиторів, порядок проведення аудиту відповідності визначені в ISSAI 4000-4999 "Керівні принципи аудиту відповідності".

Порівняльний аналіз фінансового аудиту й аудиту відповідності наведений в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Порівняльний аналіз фінансового аудиту та аудиту відповідності

Ознака порівняння	Фінансовий аудит (Financial Audit)	Аудит відповідності (Compliance Audit)
Сфера застосування керівних принципів	В ISSAI 1000-2999 "Керівні принципи фінансового аудиту" зазначено, що вони застосовуються у проведенні фінансового аудиту	В ISSAI 4000-4999 "Керівні принципи аудиту відповідності" зазначено, що вони застосовуються у проведенні фінансового аудиту й аудиту відповідності
Мета	Визначається, чи фінансова інформація повно та достовірно відображена у фінансовій звітності організації та відповідає чинному законодавству	Визначається, наскільки певний предмет аудиту відповідає визначеним критеріям
	Перевіряється, чи містить фінансова інформація елементи спотворення в результаті шахрайства або помилок	Перевіряється, чи відповідає діяльність, фінансові операції й інформація в усіх суттєвих аспектах чинному законодавству та нормативам організації
Предмет	Фінансове становище, діяльність, рух грошових коштів або інші елементи, які визнаються, вимірюються та відображені в бухгалтерській звітності	Визначається рамками аудиту
	Фінансові документи	Діяльність, фінансові операції або інформація
Критерії	Фінансова звітність та управлінські документи	Залежить від теми аудиту
		Можуть бути конкретним або більш загальним; можуть бути взяті з різних джерел, у тому числі законів, положень, стандартів і передової практики

Як впливає з табл. 3.2 фінансовий аудит та аудит відповідності мають різну мету, предмет і критерії проведення, що підтверджує необхідність їх розмежування на законодавчому рівні.

Фундаментальні принципи фінансового аудиту викладені в ISSAI 400. Вони тотожні фундаментальним принципам аудиту в державному секторі, викладеними у темі 2.

Аудит ефективності – це перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінки економічності та результативності.

Аудит ефективності (performance audit) має також іншу назву – "аудит цінності за гроші" (value-for-money audit). Філософія та методологія аудиту ефективності пояснені у стандартах державного аудиту INTOSAI (1992 р.) і посібнику INTOSAI з аудиту ефективності (2004 р.) [32].

У ході останнього здійснюється перевірка ефективності використання людських, фінансових та інших ресурсів, перевірка систем інформації, оцінка результатів та їх моніторинг, аналіз заходів, ужитих для усунення виявлених недоліків.

Керівні принципи аудиту ефективності викладені в ISSAI 3000–3999 "Керівні принципи аудиту ефективності". Їх дослідження дозволяє стверджувати, що аудит ефективності (порівняно з традиційним фінансовим аудитом) включає нові цілі та завдання та значно розширює предмет державного фінансового контролю.

Цілі аудиту ефективності:

- 1) аналіз та оцінка ефективності використання коштів державних і обласних регіональних бюджетів та інших державних ресурсів;
- 2) розроблення обґрунтованих рекомендацій і пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів, а також оптимізації діяльності органів виконавчої влади.

Основними завданнями аудиту ефективності є:

аналіз доцільності виділення бюджетотримувачу бюджетних коштів та інших ресурсів;

аналіз і оцінка економічності ефективного використання бюджетних коштів та інших ресурсів;

аналіз і оцінка повноти досягнення цілей, на які виділені бюджетні кошти й інші ресурси;

оцінка повноти та своєчасності використання бюджетних коштів та інших ресурсів;

виявлення й оцінка збитку, завданого державі неефективним використанням бюджетних коштів та інших ресурсів;

причинно-наслідковий аналіз неефективного використання бюджетних коштів та інших ресурсів;

розроблення рекомендацій і пропозицій щодо підвищення

ефективності використання бюджетних коштів та інших ресурсів;

оцінка наслідків реалізації рекомендацій і пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів та інших ресурсів.

Предметом аудиту ефективності є:

напрями діяльності та функцій державного (регіонального) органу державної влади чи бюджетотримувача;

кошти державного (регіонального) бюджету, які виділяються на вирішення державних (регіональних) завдань і цільових програм;

державна власність, природні й інші ресурси; організація виконання бюджетного процесу;

окремі найважливіші питання управління державними ресурсами; міжнародні та міжбюджетні угоди та відносини.

Об'єктами аудиту ефективності є:

на державному рівні:

державні органи виконавчої влади; отримувачі бюджетних коштів; організації, що використовують державну власність, природні й інші державні ресурси;

організації, які мають надані державним законом податкові, митні й інші пільги;

адміністрації суб'єктів держави в частині використання коштів державного бюджету, власності та природних ресурсів;

державні позабюджетні фонди;

на регіональному рівні:

адміністрації областей (регіонів) України; регіональні виконавчі органи;

отримувачі коштів регіонального бюджету;

організації, що використовують кошти регіонального бюджету, власність суб'єкта держави та пільги, які мають з податків та інших платежів, установлених регіональним законодавством;

адміністрації муніципальних утворень, що використовують власність і кошти регіонального бюджету.

Фундаментальні принципи фінансового аудиту викладені в ISSAI 300. До **загальних принципів аудиту ефективності** належать: мета аудиту; підхід до проведення; критерії; аудиторський ризик; зв'язки; навички; професійне судження та скептицизм; контроль якості; матеріальність (суттєвість); документація.

До **принципів, пов'язаних з процесом аудиту** відносять: планування аудиту (вибір теми, складання плану, програми); проведення аудиту (дані, результати та висновки); звітність (складання звіту, рекомендації, оприлюднення звіту); реалізація матеріалів аудиту.

Предметом аудиту ефективності обумовлюються види аудиту ефективності.

В основі аудиту ефективності лежить теорія "трьох Е" ("3Е"), тобто тих основних елементів, які характеризують стан управління публічними ресурсами (рис. 3.1).

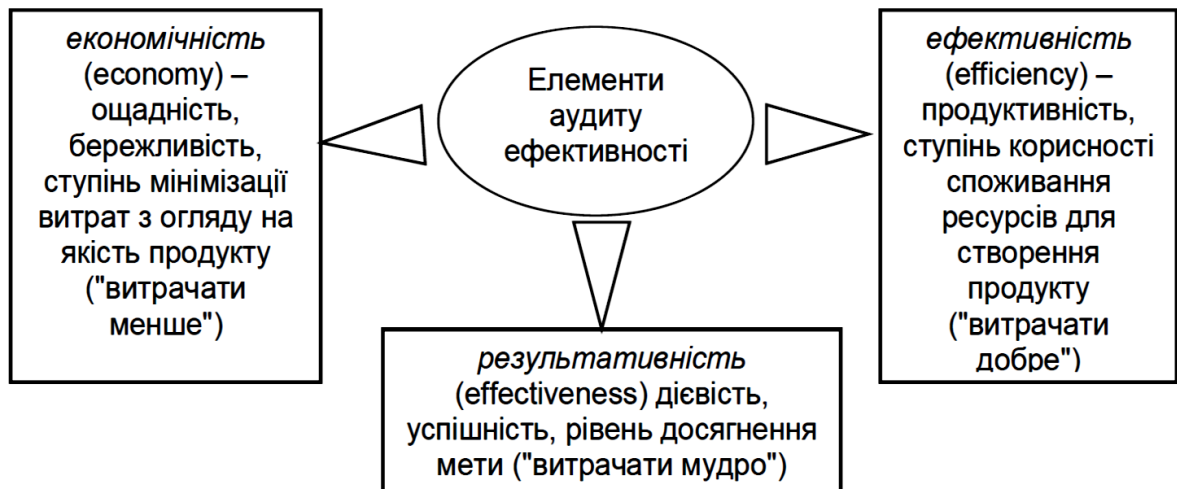


Рис. 3.1. Елементи аудиту ефективності

Результативність характеризує досягнення поставлених цілей, а економічність – ресурси, які використовуються для досягнення цих цілей.

Аудит економічності спрямований на оцінку:

- 1) придбання, захисту та використання установою своїх ресурсів;
- 2) причин непродуктивної або неекономічної роботи;
- 3) дотримання установою законів і правил.

Аудит результативності, або цільових програм, включає визначення:

- 1) ступеня досягнення бажаних результатів або отримання прибутку, що визначається чинним законодавством або уповноваженим органом;
- 2) ефективності організацій, функціонування;
- 3) дотримання законів і правил щодо даної програми [44].

Метою аудиту ефективності є вдосконалення управління та звітності в державному секторі через ефективні дослідження.

Аудит ефективності суттєво відрізняється від фінансового аудиту. Разом з тим на практиці ці два типи аудиту можуть частково перетинатися. У цьому випадку тип аудиту буде залежати від його цілей [11].

Слід зазначити, що *аудит ефективності* та *фінансовий аудит* мають як спільні, так і відмінні риси. Так, фінансовий аудит зосереджується на цифрах, а аудитом ефективності значна частина часу приділяється спілкуванню з людьми. Державні аудиторі під час проведення цих видів аудиту виконують завдання одного типу, наприклад, оцінюють і пояснюють діяльність тих, кого перевіряють.

Водночас аудит ефективності здійснюється переважно там, де є соціальна проблема, незадоволення громадян якістю наданих послуг тощо, і потрібно знайти її розв'язання (тобто аудитор іде від проблеми; якщо проблеми немає – немає потреби здійснювати аудит).

Фінансовий аудит відштовхується від потоків бюджетних коштів (у процесі їх використання, незалежно від виконання чи невиконання результативних показників програми, виникає об'єктивна необхідність поточного чи подальшого фінансового контролю щодо достовірності фінансової звітності та законності використання бюджетних коштів).

Порівняльна характеристика аудиту ефективності та фінансового аудиту наведена в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Основні відмінності аудиту ефективності та фінансового аудиту

Ознаки порівняння	Фінансовий аудит	Аудит ефективності
Ступінь нормативного регулювання	Принципи й основні вимоги до всіх етапів аудиту закріплені в стандартах	Базові вимоги до планування, документування, повідомлення результатів
Галузь перевірки	Бухгалтерський (фінансовий) облік і бухгалтерська (фінансова) звітність	Будь-яка інформація, корисна та необхідна для прийняття управлінських рішень
Користувачі результатів аудиту	В основному зовнішні щодо організації, але результати корисні і для внутрішніх користувачів	Внутрішні користувачі, менеджери різних рівнів
Мета аудиту	Висловити думку аудитора про достовірність бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності у всіх істотних аспектах (критерій – дотримання законодавства)	Підготувати висновки та рекомендації (відповідно до аудиторського завдання) відносно систем обліку, контролю й управління, корисні для прийняття управлінських рішень і вдосконалення даних систем за критерієм економічної доцільності, результативності та продуктивності
Процедури аудиту	Спостереження, запит, перерахунок, аналітичні процедури. Процедури орієнтовані на контроль повної відповідності документів обліковому ланцюжку	Спостереження, запит, перерахунок. Акцент робиться на аналітичні процедури, перелік яких визначається з конкретного завдання
Документування аудиту	Форми робочих документів на встановлені. Кількість документів залежить від характеру завдання	

В Україні нова редакція Стандартів з аудиту, узгоджена з принципами стандартів INTOSAI, також передбачає здійснення аудиту законності та правильності й аудиту результативності [80].

3.2. Різновиди державного аудиту в Україні

На сьогодні проведення державного аудиту визначається Законом України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" № 2939-ХІІ від 26.01.1993 р. Проте у цьому акті чітко не прописано, які види державного аудиту можуть здійснюватися різними органами державного фінансового контролю – Державною аудиторською службою України та РПУ.

Водночас різновиди державного аудиту, які проводяться Державною аудиторською службою України, визначені в підзаконних актах. В актах зазначено, що в Україні цим органом державного фінансового контролю здійснюються такі види державного аудиту:

- державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання;
- державний фінансовий аудит окремих господарських операцій (операційний аудит);
- державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів;
- державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм (аудит ефективності).

Визначення кожного виду державного аудиту наведені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Визначення видів державного аудиту, що проводяться Державною аудиторською службою України

Вид державного аудиту	Визначення	Джерело
1	2	3
Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання	Оцінка рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, яке полягає у забезпеченні: дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та суб'єкта господарювання; достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності; збереження активів	Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання" від 25.03.2006 р. № 361
Державний фінансовий аудит окремих господарських операцій (операційний аудит)	Основним завданням є сприяння забезпеченню господарювання законного й ефективного використання суб'єктами державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності	Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій від 25.06.2014 р. № 214

1	2	3
Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів	Проводиться з метою перевірки й аналізу фактичного виконання місцевого бюджету; ефективності використання комунальних коштів, майна й інших активів; достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю	Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів від 12.05.2007 р. № 698
Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм (аудит ефективності)	Це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення чинників, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм	Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм від 10.08.2004 р. № 1017

Взаємозв'язок між окремими видами державного аудиту в зарубіжній та національній практиці (в частині державного аудиту, що здійснюється Державною аудиторською службою України) наведений на рис. 3.2.

Що стосується видів державного аудиту, які здійснюються Рахунковою палатою України, то слід звернути увагу, що вони чітко визначені новим Законом України "Про Рахункову палату" № 576-VIII від 02.07.2015 р. [72]. Згідно з цим законом Рахункова палата України здійснює **фінансовий аудит та аудит ефективності**.

Стаття 4 Закону України "Про рахункову плату" дає чіткі визначення цим видам державного аудиту:

"фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі й оцінці правильності ведення, повноти обліку та достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету; встановленні фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів і дотримання законодавства під час здійснення операцій з бюджетними коштами;

аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ і надання оцінки щодо своєчасності та повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками й отримувачами;

законності, своєчасності та повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу; стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів" [72].

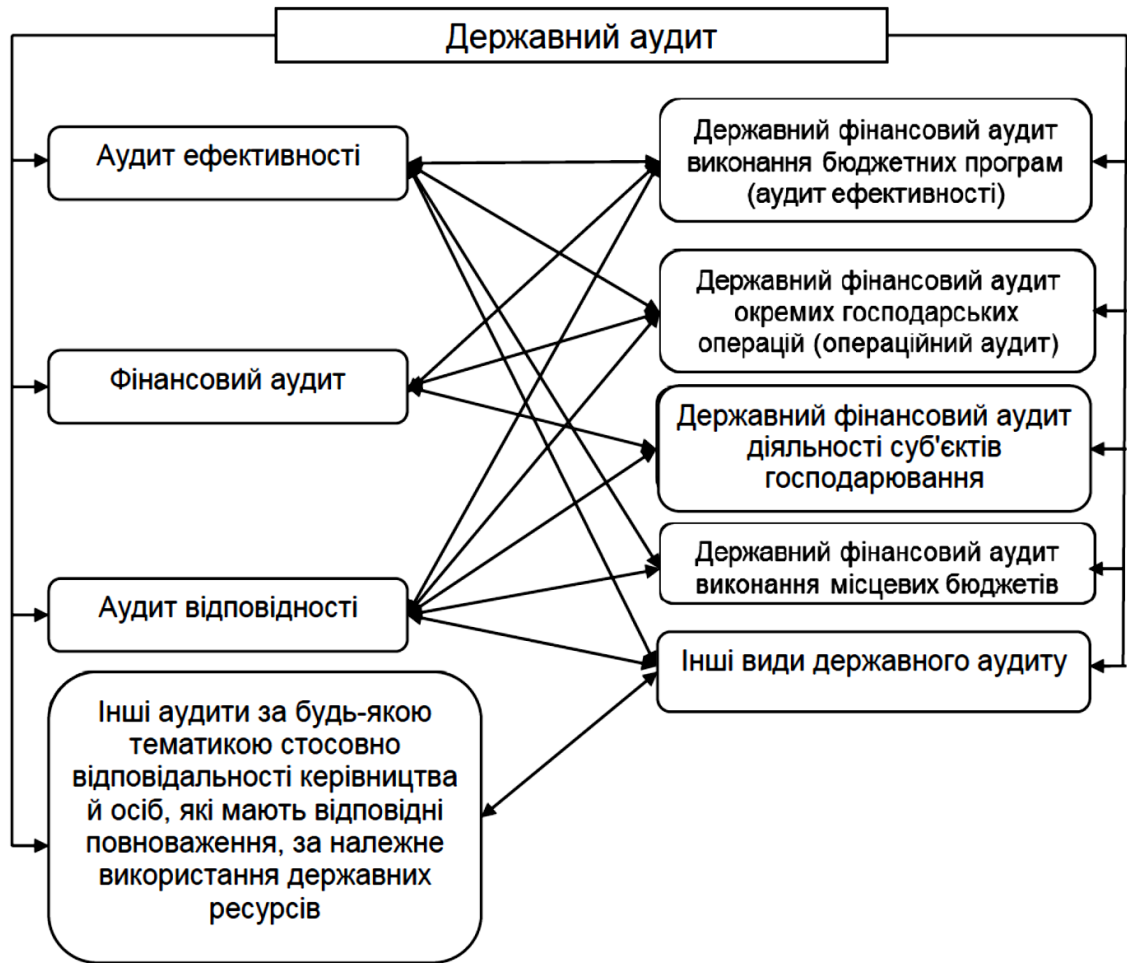


Рис. 3.2. Взаємозв'язок між окремими видами державного аудиту в зарубіжній та національній практиці

Питання, які підлягають фінансовому аудиту й аудиту ефективності, що здійснюються Рахунковою палатою України, наведені на рис. 3.3.

Об'єктами контролю Рахункової палати у процесі розгляду, наведених на рис. 3.3 питань є державні органи, органи місцевого самоврядування, інші бюджетні установи, у тому числі закордонні дипломатичні установи України, суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, фонди загальнообов'язкового державного соціального та пенсійного страхування, Національний банк України й інші фінансові установи.

Детальна увага кожному виду державного аудиту приділена у окремих темах підручника.

Таким чином, усі аудиторські перевірки мають конкретну мету, що стосується одного виду або чітко окресленої групи видів діяльності, програм чи установ, які є об'єктом аудиту [11].

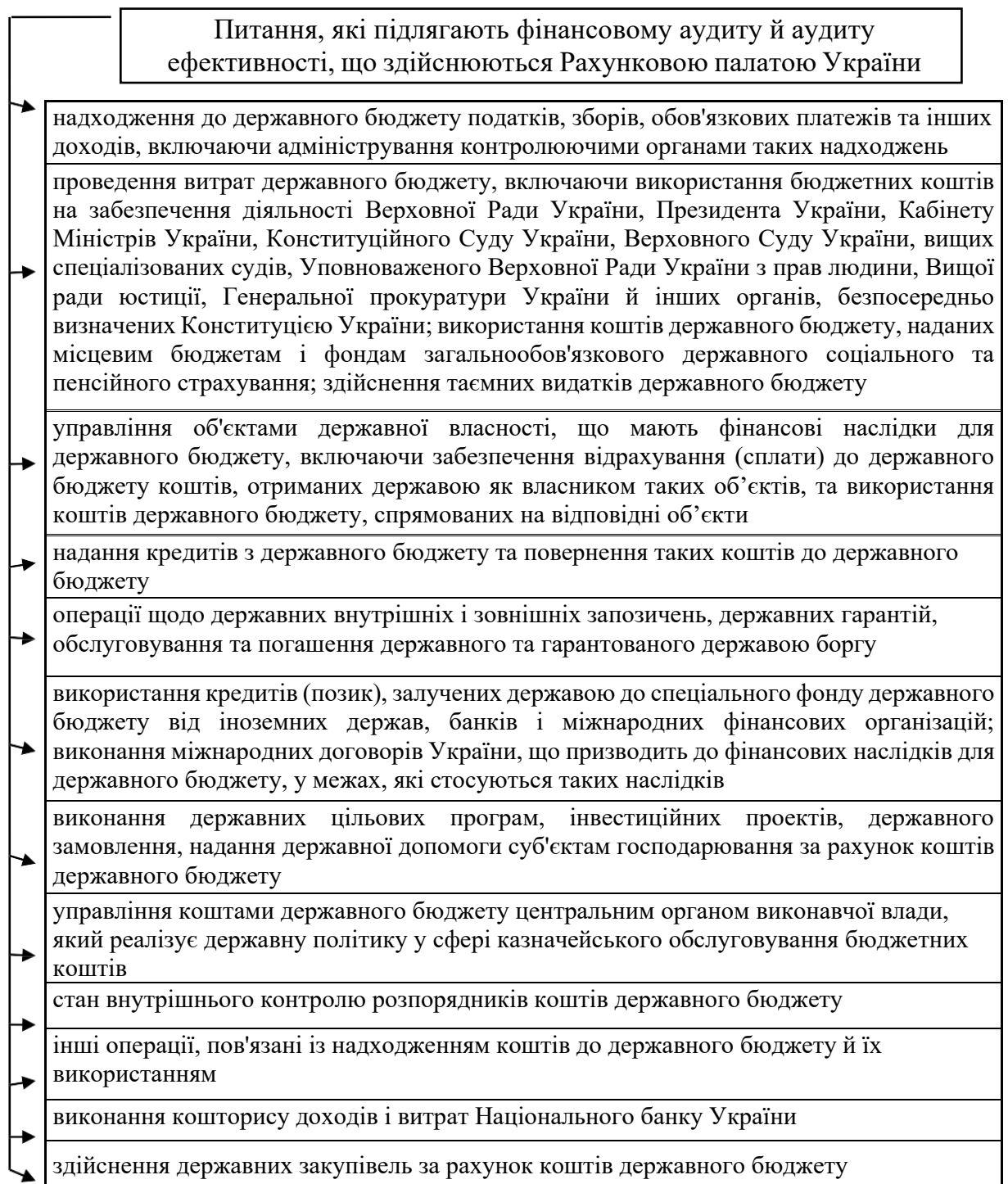


Рис. 3.3. Питання, які підлягають фінансовому аудиту й аудиту ефективності, що здійснюються Рахунковою палатою України

Аудит ефективності передбачає здійснення різних перевірок, які різняться залежно від предмету, об'єктів аудиту, визначених цілей та завдань. Нижче розглянуті види перевірок:

Перша група – це перевірки ефективності, пов'язані з виконанням державних функцій, а саме:

– перевірка ефективності використання державних коштів на виконання державних функцій, реалізацію цілей соціально-економічної політики держави (наприклад, перевірка ефективності використання коштів державного бюджету на оборону, освіту тощо);

– перевірка ефективності використання державних коштів

міністерствами, відомствами або бюджетними установами в ході виконання своїх функцій та соціально-економічних завдань;

– перевірка ефективності використання державних коштів в окремих сферах або видах діяльності, які здійснюються комплексно міністерствами, відомствами або бюджетними установами.

Друга група – це перевірки бюджетних програм, в реалізації яких бере участь декілька міністерств, відомств, бюджетних установ, організацій (державні цільові програми, бюджетні програми).

Для забезпечення високої результативності, дієвості й економічності виконання бюджетного процесу аудит ефективності, у свою чергу, має дотримуватися таких *принципів*:

науковості (застосування наукових методів аналізу діяльності об'єкта аудиту та синтезу рекомендацій щодо вдосконалення його функцій, організації та методів управління);

системності (аналізу всіх можливих чинників і зв'язків у діяльності об'єкта аудиту);

об'єктивності (усунення всіх суб'єктивних оцінок і пріоритетів); незалежності (захищеності від силових і матеріальних впливів будь-яких органів і посадових осіб);

гласності (доведення результатів аудиту ефективності після належного його проведення до керівних органів і громадськості).

Залежно від суб'єкта здійснення державний аудит поділяють на **зовнішній державний аудит** та **внутрішній державний аудит**.

Здійснення *зовнішнього державного аудиту* належить до компетенції Рахункової палати України та має на меті контроль за використанням видаткової частини державного бюджету (як у частині видатків, так і надходжень), а також за надходженням і використанням коштів місцевих бюджетів.

Внутрішній державний аудит має на меті попередження фінансових порушень. Залежно від органу здійснення поділяється на **централізований** та **децентралізований**.

Централізований внутрішній аудит здійснюється Державною аудиторською службою України й її територіальними органами.

Децентралізований внутрішній аудит здійснюється структурними підрозділами внутрішнього аудиту (службою внутрішнього аудиту) міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів і бюджетних установ, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади. Загальні принципи, норми та правила проведення децентралізованого внутрішнього аудиту, а також особливості його організації регламентовані постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 "Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших

центральных органах исполнительной власти, их территориальных органах и бюджетных учреждениях, які належать до сфери управління міністерств, інших центральных органів виконавчої влади" та затвердженими Мінфіном Кодексом етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту і Стандартами внутрішнього аудиту.

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Назвіть види державного аудиту, які зустрічаються в міжнародній практиці.
2. Дайте визначення поняття "фінансовий аудит".
3. Виділіть складові елементи фінансового аудиту.
4. Які суттєві особливості здійснення фінансового аудиту?
5. У чому полягає сутність аудиту ефективності?
6. Назвіть цілі аудиту ефективності.
7. Що є предметом аудиту ефективності?
8. Назвіть об'єкти аудиту ефективності.
9. Виділіть складові елементи аудиту ефективності.
10. Укажіть принципові відмінності аудиту ефективності від фінансового аудиту.
11. Визначте сутність аудиту відповідності.
12. Порівняйте аудит відповідності та державний аудит.
13. Назвіть, які види державного аудиту існують у національній практиці.
14. Дайте визначення державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання.
15. Що таке державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ (фінансово-господарський аудит)?
16. Визначте поняття "державний фінансовий аудит" окремих господарських операцій (операційний аудит).
17. Дайте визначення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів.
18. Охарактеризуйте державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм (аудит ефективності).
19. Назвіть принципи аудиту ефективності.

Тестові завдання

1. *Фінансовий аудит – це:*
 - а) дослідження фінансової звітності, систем внутрішнього контролю й аудиту й окремих трансакцій в підконтрольних організаціях;

б) перевірка ефективності використання людських, фінансових та інших ресурсів, перевірка систем інформації, оцінка результатів та їх моніторинг, аналіз заходів, вжитих для усунення виявлених недоліків;

в) перевірка правильності та повноти нарахувань і виплати податків, дотримання податкової політики.

2. Предметом аудиту ефективності є:

а) напрями діяльності та функції органу державної влади чи бюджету отримувача та кошти державного бюджету, які виділяються на вирішення державних завдань і цільових програм;

б) державна власність, природні й інші ресурси;

в) організація виконання бюджетного процесу й окремі найважливіші питання управління державними ресурсами;

г) усі відповіді правильні.

3. Метою фінансового аудиту є:

а) аналіз та оцінка ефективності використання коштів державних і обласних регіональних бюджетів і інших державних ресурсів;

б) оцінка достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

в) розроблення обґрунтованих рекомендацій і пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів, а також оптимізації діяльності органів виконавчої влади.

4. Фінансовий аудит розподіляється на:

а) аудит ефективності;

б) аудит правомірності та доцільності адміністративних рішень, що приймаються організацією, й аналіз звітності з будь-яких питань, що стосуються аудиту або є його наслідком і підлягають висвітленню;

в) аудит фінансових систем і корпорацій з метою оцінки їх відповідності чинним законодавчим і нормативним актам;

г) правильні відповіді а та б;

д) немає правильних відповідей.

5. Об'єктами аудиту ефективності на державному рівні є:

а) державні органи виконавчої влади; отримувачі бюджетних коштів; організації, що використовують державну власність, природні й інші державні ресурси; організації, які мають надані державним законом податкові, митні й інші пільги;

б) адміністрації областей України, отримувачі коштів регіонального бюджету; виконавчі регіональні органи;

в) немає правильної відповіді.

6. Основними завданнями аудиту ефективності є:

а) аналіз і оцінка економічності ефективного використання бюджетних коштів та інших ресурсів;

б) аналіз доцільності виділення бюджетотримувачу бюджетних коштів і інших ресурсів та оцінка повноти та своєчасності використання бюджетних коштів та інших ресурсів;

- в) розроблення рекомендацій і пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів та інших ресурсів;
г) усі відповіді правильні.
7. *Аудит результативності спрямований на оцінку:*
а) ефективності функціонування організацій;
б) дотримання законів і правил щодо даної програми;
в) ступеня досягнення бажаних результатів або отримання прибутку, що визначається чинним законодавством або уповноваженим органом;
г) усі відповіді правильні.
8. *Який принцип аудиту ефективності характеризує усунення всіх суб'єктивних оцінок і пріоритетів:*
а) гласності; б) системності;
в) незалежності; г) об'єктивності?
9. *Який принцип аудиту ефективності характеризує аналіз усіх можливих чинників і зв'язків у діяльності об'єкта аудиту:*
а) системності; б) незалежності;
в) об'єктивності; г) правильна відповідь відсутня?
10. *Аудит ефективності виконання бюджетних програм є різновидом:*
а) фінансового аудиту правильності;
б) фінансового аудиту відповідності;
в) аудиту ефективності;
г) аудиту результативності.
11. *Який елемент аудиту ефективності спрямований на оцінку причин непродуктивної або неекономічної роботи:*
а) економічність;
б) результативність; в) ефективність?
12. *Форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення чинників, які цьому перешкоджають:*
а) державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм;
б) державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів;
в) державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ.
13. *Аудит адміністрування доходів є різновидом:*
а) фінансового аудиту правильності;
б) фінансового аудиту відповідності;
в) аудиту ефективності; г) аудиту результативності.
14. *Фундаментальні принципи фінансового аудиту викладені у:*
а) ISSAI 100; б) ISSAI 200. в) ISSAI 300.
15. *Удосконалення управління та звітності в державному секторі через ефективні дослідження є метою:*
а) фінансового аудиту; б) аудиту ефективності; в) аудиту відповідності.

Практичні (ситуаційні) завдання

Стереотипні завдання

Завдання 3.1

Визначити правильні відповіді.

1. Метою фінансового аудиту є
2. Предметом фінансового аудиту є ...
3. Метою аудиту ефективності є
4. Предметом аудиту ефективності є ...
5. До основних завдань аудиту ефективності діяльності належать ... (назвати завдання).
6. Аудит результативності спрямований на оцінку ... (назвати об'єкти аудиту результативності).
7. Аудит економічності спрямований на оцінку ... (назвати об'єкти аудиту економічності).

Завдання 3.2

Дати визначення таким термінам і поняттям:

Фінансовий аудит – це

Аудит ефективності – це

Аудит економічності – це

Аудит результативності – це

Діагностичні завдання

Завдання 3.3

Узгодити види державного аудиту з їх визначенням. Стисло прокоментувати особливості здійснення кожного виду державного аудиту.

Види державного аудиту

А. Фінансовий аудит. Б. Аудит ефективності. В. Аудит відповідності.

Г. Аудит результативності. Д. Аудит економічності.

Визначення

_____1. Перевірка функціонування господарської системи з метою оцінки економічності та результативності.

_____2. Перевірка фінансової звітності, систем внутрішнього контролю й аудиту, а також окремих операцій на підконтрольних установах.

_____3. Оцінка кількості використання фінансових, матеріальних, трудових та інших ресурсів, призначених для досягнення поставлених цілей підконтрольною установою.

_____4. Перевірка дотримання підконтрольною установою правил, стандартів, законів тощо, які впливають на результати її діяльності або фінансову звітність.

_____ 5. Перевірка ступеня досягнення поставлених цілей.

Завдання 3.4

Скласти порівняльну характеристику видів державного аудиту, враховуючи такі критерії: предмет, мета, завдання, об'єкти на державному рівні, об'єкти на регіональному рівні, принципи. Зробити відповідні висновки. Результати оформити у вигляді таблиці.

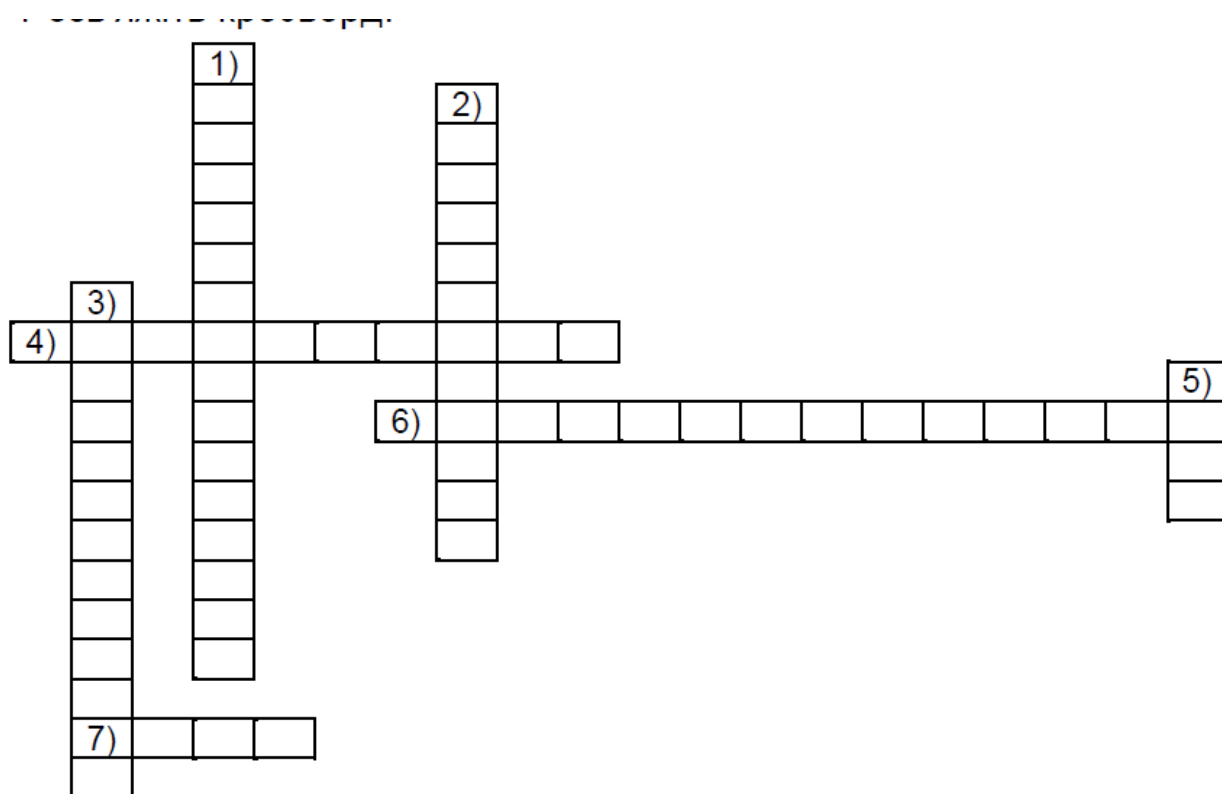
Евристичні завдання

Завдання 3.5

Розробити у вигляді схеми власну модель класифікації державного аудиту, враховуючи всі відомі його види. Види державного аудиту необхідно групувати за класифікаційними ознаками та позначати зв'язки підпорядкованості між окремими групами та видами. До схеми надати коментарі та зробити відповідні висновки.

Завдання 3.6

Розв'яжіть кросворд.



Запитання

За горизонталлю:

4) Назвіть вид аудиту, спрямований на перевірку того, наскільки надана фінансова інформація повно та достовірно відображена у фінансовій звітності аудированої організації та відповідає чинному законодавству.

6) Назвіть ознаку аудиту, за якої форми робочих документів встановлюються. Кількість документів залежить від характеру завдання.

7) Від чого залежить визначення критерію аудиту відповідності?

За вертикаллю:

1) Назвіть елемент аудиту ефективності, який означає дієвість, успішність, рівень досягнення мети ("витрачати мудро").

2) Назвіть вид аудиту, який зосереджений на тому, чи діють посередники, програми й організації відповідно до принципів економії й ефективності та чи існує можливість для поліпшення.

3) Назвіть вид аудиту, який спрямований на перевірку того, наскільки певний предмет відповідає повноваженням, визначеним як критерій.

5) Скільки форм державного фінансового аудиту на сьогодні закріплено законодавчо?

.

Тема 4. Суб'єкти державного аудиту

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

4.1. Державна аудиторська служба України.

4.2. Рахункова палата України.

Контрольні запитання для самоперевірки.

Тестові завдання.

Практичні (ситуаційні) завдання



Метою даної теми є розгляд суб'єктів державного аудиту та формування в студентів здатності характеризувати їх діяльність



Ключові терміни та поняття: Державна аудиторська служба, статус Державної аудиторської служби України, завдання Державної аудиторської служби України, функції Державної аудиторської служби України; Рахункова палата України, статус Рахункової палати України, завдання Рахункової палати, функції Рахункової палати

Таблиця 4.1

Професійні компетентності, які формуються за темою

Компетентність, яка формується	Знання	Уміння	Комунікація	Автономність, відповідальність
Здатність характеризувати діяльність Державної аудиторської служби України в сфері державного аудиту	Знання засад діяльності Державної аудиторської служби України	Уміння організовувати державний аудит з боку Державної аудиторської служби України	Донесення до відома управлінського персоналу інформації про засади власної діяльності	Відповідальність за професійне виконання покладених завдань
Здатність характеризувати діяльність Рахункової палати України в сфері державного аудиту	Знання засад діяльності Рахункової палати України	Уміння організовувати державний аудит з боку Рахункової палати України	Донесення до відома управлінського персоналу інформації про засади власної діяльності	Відповідальність за професійне виконання покладених завдань

4.1. Державна аудиторська служба України

Згідно з чинним законодавством в Україні суб'єктами державного аудиту є Державна аудиторська служба України та Рахункова палата

України [39; 58].

Державна аудиторська служба України (Державна аудиторська служба України), в зв'язку з реформуванням органів державного фінансового контролю, була створена в жовтні 2015 року, відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 р. № 868 [73].

У реформуванні органів державного фінансового контролю активну участь взяла Державна фінансова інспекція України, внаслідок чого в 2015 році було розпочато реорганізацію Державну фінансову інспекцію в Державну аудиторську службу України. Основні етапи такої реорганізації подано в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Етапи з реорганізації Державної фінансової інспекції України в Державну аудиторську службу України

Етап	Зміст заходів	Ступінь реалізації заходів
I етап	Державна фінансова інспекція України розробила проект постанови Уряду "Про утворення Державної аудиторської служби України"	Прийнято відповідну постанову Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 р. № 868
II етап	Утворення Комісії з реорганізації Державної фінансової інспекції України, затвердження та виконання Плану заходів із реорганізації Державної фінансової інспекції України	Затверджено розпорядження Кабінету Міністрів України від 25.11.2015 р. № 1224-р та від 02.12.2015 р. № 1293-р про утворення Комісії з реорганізації та призначення Голови цієї комісії
III етап	Розроблено Положення про Державну аудиторську службу України	Прийнято відповідну постанову Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43
IV етап	Розроблено проект постанови Кабінету Міністрів України стосовно скорочення загальної чисельності працівників органів Державної аудиторської служби України понад 50 %	Внесено відповідну постанову на розгляд Кабінету Міністрів України
V етап	Розроблено проект постанови Кабінету Міністрів України "Про утворення територіальних органів Державної аудиторської служби", згідно з яким планується утворити п'ять об'єднаних міжрегіональних органів – офісів Державної аудиторської служби	Надіслано відповідний проект Міністерству юстиції для проведення правової експертизи

Державна аудиторська служба України, згідно з Положенням про Державну аудиторську службу України [51], є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів. За своїм статусом вона є органом державної виконавчої влади і забезпечує реалізацію

державної політики в сфері державного фінансового контролю.

Державна аудиторська служба України має розгалужену організаційну структуру, наведену на рис. 4.1.

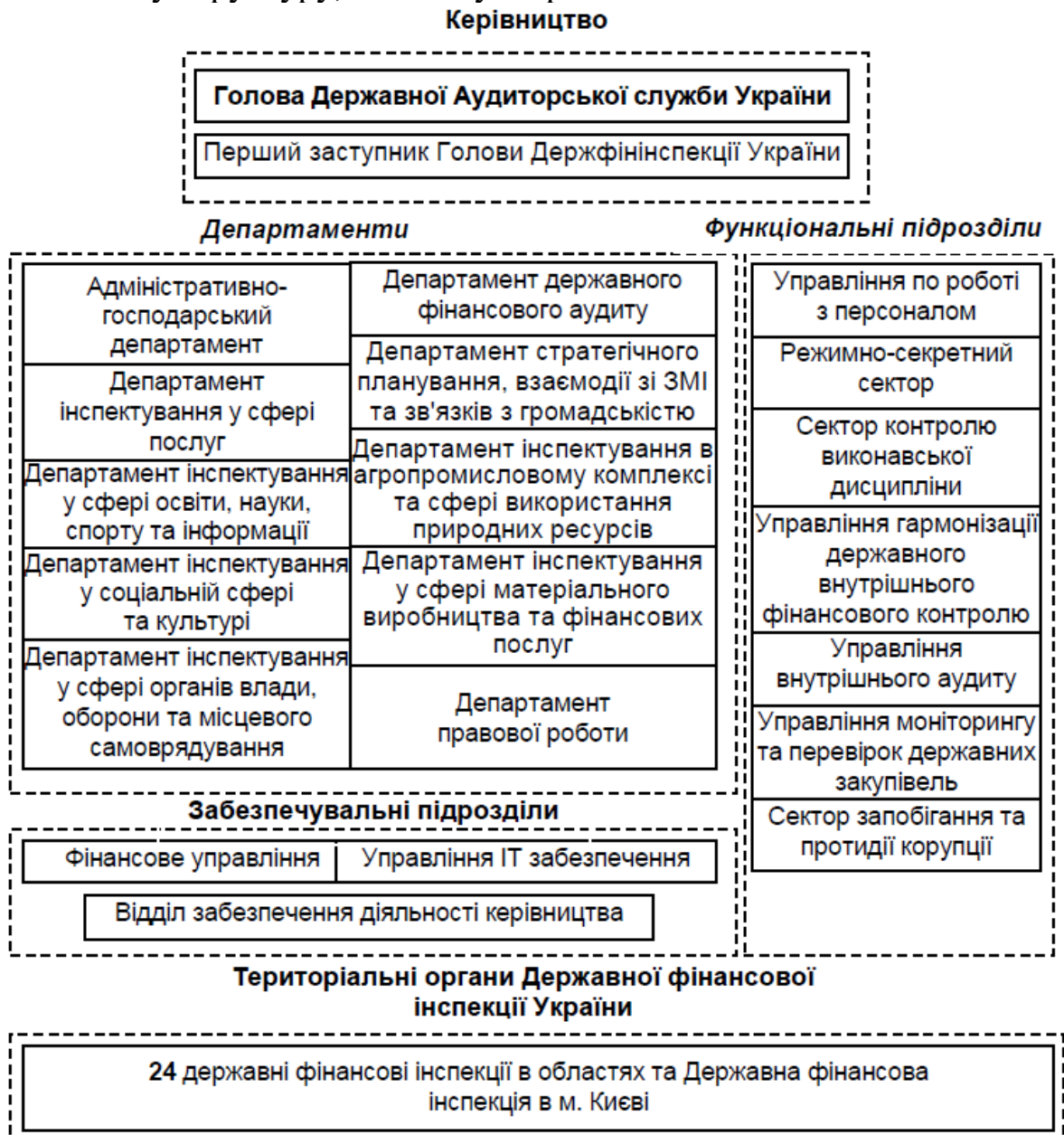


Рис. 4.1. Структура Державної аудиторської служби України

Відповідно до чинного законодавства, основними завданнями Державної аудиторської служби України є:

- реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю;
- внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у сфері державного фінансового контролю;
- здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів;

– надання адміністративних послуг відповідно до законодавства. Здійснення державного фінансового контролю реалізується Державною аудиторською службою України шляхом проведення:

- 1) державного фінансового аудиту;
- 2) перевірки державних закупівель;
- 3) інспектування (ревізії);
- 4) моніторингу закупівель;
- 5) контролю за станом внутрішнього аудиту.

До підконтрольних установ Державної аудиторської служби України належать:

- міністерства та інші органи виконавчої влади;
- державні фонди та фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- бюджетні установи;
- суб'єкти господарювання державного сектору економіки;
- підприємства, установи та організації, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів і фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно;
- суб'єкти господарської діяльності незалежно від форми власності за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні.

Функції Державної аудиторської служби України узагальнено на рис. 4.2.

До функцій Державної аудиторської служби України також належить оцінка управління бюджетними коштами, досягнення їх економії, стану фінансової і господарської діяльності, ефективності і результативності; розроблення та застосування заходів щодо усунення виявлених недоліків і запобігання їм у подальшому, притягнення до відповідальності винних осіб.

Окрім визначених завдань і функцій, Державна аудиторська служба України наділена широким колом повноважень, що визначені в Положенні про Державну аудиторську службу України [51].

Проводять державний аудит державні аудитори (головний, провідний і старший). У своїй діяльності вони керуються вимогами професійної етики, ключовими принципами якої є такі слова, як сумлінність, незалежність і об'єктивність, конфіденційність та компетентність. Зміст та призначення таких принципів містяться в Кодексі етики державних аудиторів, який розроблено міжнародною організацією ВОФК INTOSAI (додаток Б).

Кодекс етики – це декларація системи цінностей та принципів, які спрямовують повсякденну роботу контролерів (аудиторів).

Державні аудитори є представниками органів державної виконавчої

влади. Законні вимоги аудиторів є обов'язковими для виконання службовими особами підконтрольних установ. Ці особи під час виконання своїх службових обов'язків перебувають під захистом закону.

Викладені функції Державної аудиторської служби України, права й обов'язки посадових осіб цієї служби не поширюються на контроль місцевих рад народних депутатів (муніципальний контроль), профспілковий і відомчий контроль.

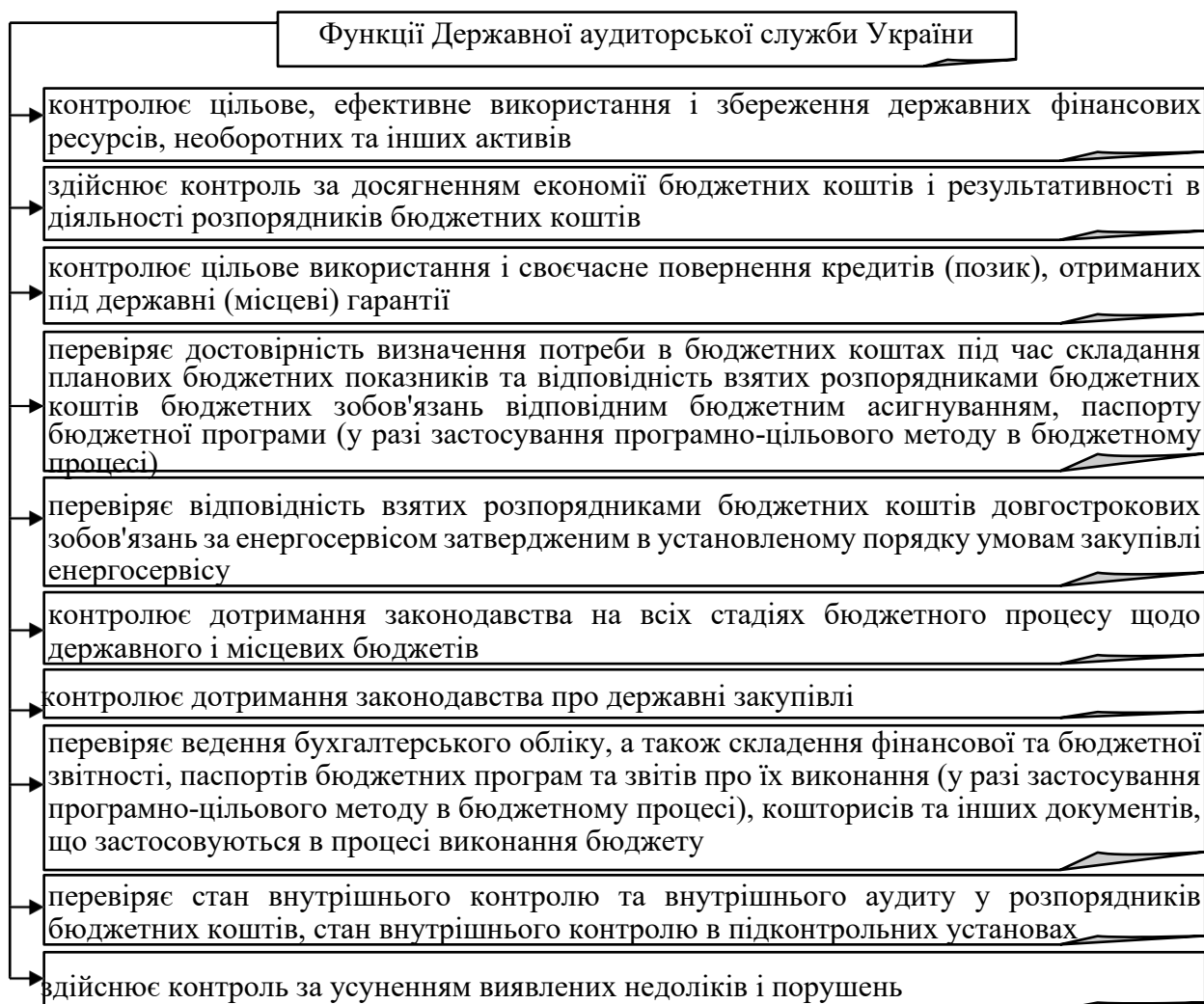


Рис. 4.2. Основні функції Державної аудиторської служби України

Отже, Державна аудиторська служба України в Україні координує проведення контрольних заходів в економіці держави, сприяє правопорядку у фінансово-господарській діяльності.

4.2. Рахункова палата України

Рахункова палата є одним із органів, який має повноваження щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Рахункова палата є постійно діючим вищим органом зовнішнього державного фінансового контролю, що функціонує в Україні з 1996 року. Рахункова палата підпорядкована та підзвітна Верховній Раді України, здійснює свою

діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави.

Конституція України, прийнята Верховною Радою України 28 червня 1996 року, закріпила конституційний статус Рахункової палати як органу, який діє від імені Верховної Ради України та здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету України.

Організація та порядок діяльності Рахункової палати визначається Конституцією України, Законом України "Про Рахункову палату", Регламентом Рахункової палати, а також наказами та розпорядженнями Голови Рахункової палати.

Структура Рахункової палати України зображена на рис. 4.3. Рахункова палата має таку організаційну структуру:

Керівні органи:

для прийняття колегіальних рішень щодо підготовки висновків з матеріалів перевірок, ревізій, обслідувань та експертиз; розгляду питань щодо організації роботи та планування, методології контрольно-ревізійної діяльності, а також підготовки звітів та інформаційних повідомлень створюється Колегія Рахункової палати;

керівництво діяльністю й організацією роботи Рахункової палати та Колегії Рахункової палати здійснює Голова Рахункової палати;

у разі відсутності Голови Рахункової палати його функції виконує Перший заступник Голови Рахункової палати; Секретар Рахункової палати забезпечує функціонування апарату Рахункової палати.

Рахункова палата складається з дев'яти членів Рахункової палати. Членами Рахункової палати є Голова Рахункової палати, його заступник та інші її члени.

Для забезпечення виконання покладених на Рахункову палату повноважень діє апарат Рахункової палати, що складається з департаментів, територіальних та інших структурних підрозділів (включаючи патронатні служби членів Рахункової палати).

Організацію роботи члена Рахункової палати забезпечує його патронатна служба у складі не більше трьох радників.

Структура, штатний розклад апарату Рахункової палати затверджуються Рахунковою палатою в межах бюджетних призначень на забезпечення діяльності Рахункової палати.

Структурні підрозділи Рахункової палати:

департаменти Рахункової палати, що очолюються головними контролерами – директорами департаментів;

управління та відділи, що очолюються начальниками управлінь і відділів;

територіальні управління, що очолюються керівниками територіальних управлінь.

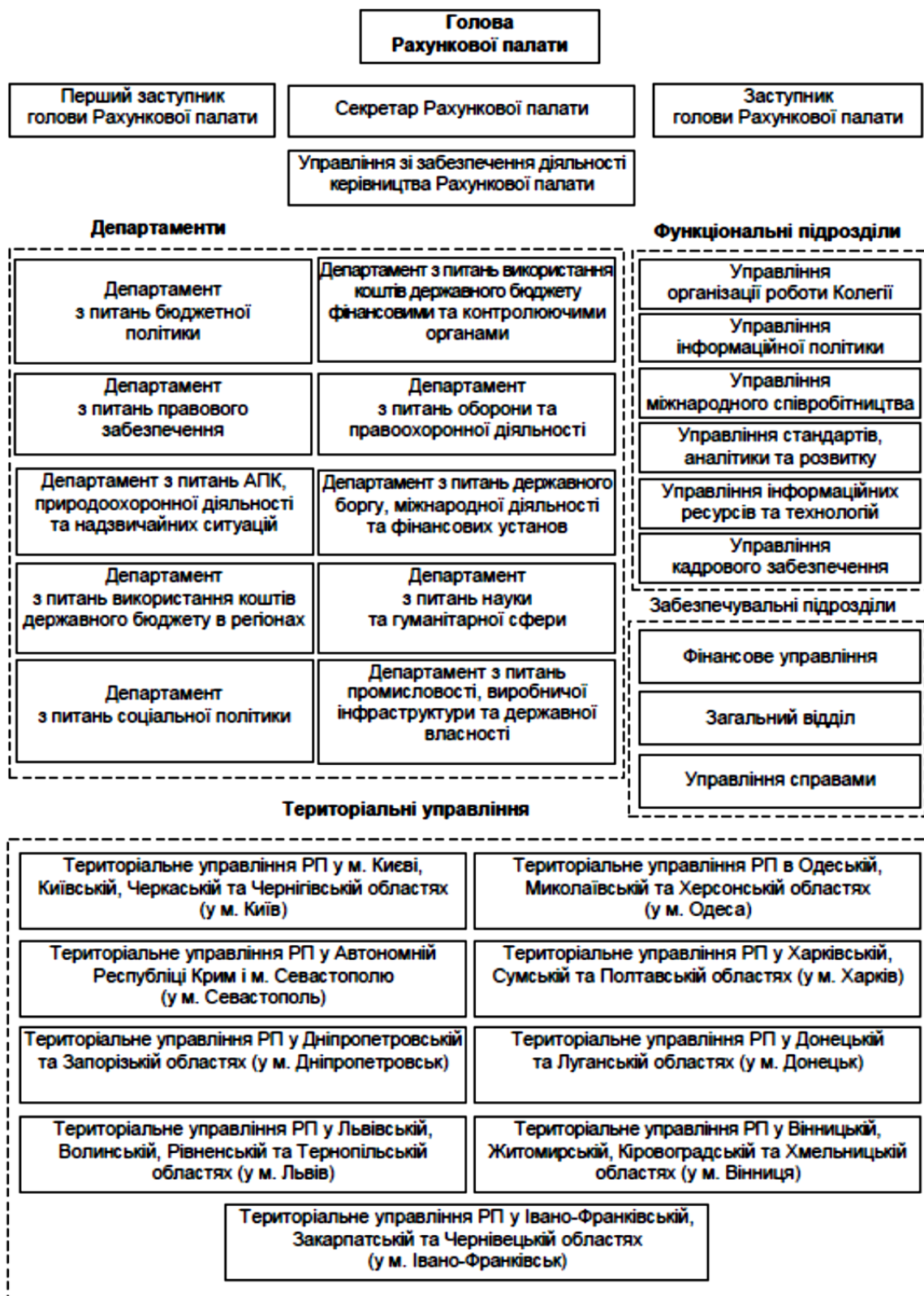


Рис. 4.3. Організаційна структура Рахункової палати України [78]

Склад Рахункової палати призначає Верховна Рада України шляхом таємного голосування.

Аудитори Рахункової палати застосовують системний підхід до організації проведення перевірок і аналізу їх результатів. У щоденній роботі фахівці Рахункової палати велику увагу надають аналітичній діяльності, оцінці ефективності управління об'єктами перевірки.

У своїй діяльності Рахункова палата керується певними принципами, що подані на рис. 4.4.

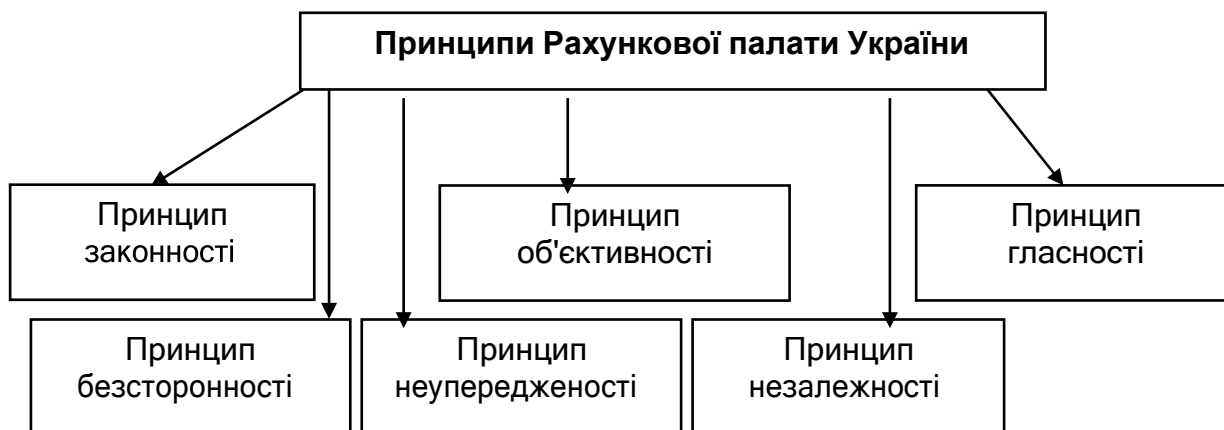


Рис. 4.4. Принципи діяльності Рахункової палати України

Повноваження Рахункової палати згідно з законом України "Про Рахункову палату" [72] наведені на рис. 4.5

Висновки та пропозиції Рахункової палати спрямовані, перш за все, на усунення недоліків самого бюджетного процесу, які призводять до неефективного використання бюджетних коштів.

Проводячи експертизу законопроектів про держбюджет, готуючи висновки до Верховної Ради України про використання коштів Державного бюджету, Рахункова палата безпосередньо бере участь в удосконаленні бюджетного процесу.

З метою підвищення ефективності використання коштів Державного бюджету України, належного забезпечення здійснення Рахунковою палатою функцій контролю, покладених на неї Конституцією та законами України, відповідно до Постанови Верховної Ради України від 15 червня 2004 року були створені територіальні представництва Рахункової палати, що мають статус структурних підрозділів Рахункової палати в регіонах. Рахункова палата є головним радником громадськості та керівництва держави з усіх питань стосовно ефективного та прозорого управління бюджетними ресурсами країни. Шляхом проведення кваліфікованого аудиту прибуткової та витратної частин Державного бюджету України Рахункова палата вирішує питання про скорочення або припинення видів державної діяльності, що є недоцільними в умовах ринкової економіки. Таким чином, Рахункова палата забезпечує право народу на контроль за прозорим, цільовим і ефективним використанням коштів суспільства – коштів платників податків.

Повноваження Рахункової палати України	
	здійснення фінансового аудиту й аудиту ефективності
→	проведення експертизи поданого до Верховної Ради України проекту Закону про Державний бюджет України та підготовка відповідних висновків
→	аналіз виконання Державного бюджету України та підготовка відповідних висновків, а також пропозицій щодо усунення виявлених відхилень і порушень
→	аналіз річного звіту про виконання Закону про Державний бюджет України, поданий Кабінетом Міністрів України, та підготовка відповідних висновків з оцінки ефективності управління коштами державного бюджету, а також пропозицій щодо усунення виявлених порушень і вдосконалення бюджетного законодавства
→	аналіз ефективності використання суб'єктами господарювання пільг зі сплати до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів, доцільності функціонування пільгових режимів оподаткування й їх впливу на загальний стан надходжень до державного бюджету
→	здійснення попереднього аналізу, до розгляду на засіданнях комітетів Верховної Ради України та на пленарних засіданнях Верховної Ради України, звіту Антимонопольного комітету України та звіту Фонду державного майна України в частині, що впливає на виконання державного бюджету
→	за зверненням органів місцевого самоврядування, фондів загальнообов'язкового державного соціального та пенсійного страхування, державних підприємств та інших суб'єктів господарювання державного сектора економіки здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо відповідних місцевих бюджетів і діяльності суб'єктів звернення
	надання за результатами заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) обов'язкових для розгляду рішень Рахункової палати
→	аналіз реалізації наданих Рахунковою палатою рекомендацій (пропозицій) з метою оцінки їх результативності
→	звернення до суду у разі порушення об'єктами контролю повноважень членів Рахункової палати та посадових осіб апарату Рахункової палати, зокрема щодо усунення перешкод у реалізації таких повноважень
→	у разі виявлення ознак кримінального або адміністративного правопорушення інформування про них відповідних правоохоронних органів
→	співробітництво з вищими органами фінансового контролю інших держав, міжнародними організаціями; укладання з ними угоди про співробітництво; проведення з органами фінансового контролю інших держав спільних і паралельних аудитів
→	здійснення методичної та методологічної роботи з питань державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту)
→	забезпечення проведення для посадових осіб з апарату Рахункової палати навчання та підвищення кваліфікації
→	здійснення інших повноважень

Рис. 4.5. Повноваження Рахункової палати України [72]

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Дайте характеристику структури державної фінансової інспекції України.
2. Яке призначення Державної аудиторської служби України?
3. Які основні завдання Державної аудиторської служби України в Україні?
4. Назвіть основні функції Державної аудиторської служби України в Україні.
5. Які суттєві особливості діяльності Державної аудиторської служби України в Україні?
6. Дайте характеристику Рахункової палати України як вищого органу зовнішнього державного аудиту.
7. Які повноваження Рахункової палати України?
8. Зазначте склад Рахункової палати України.
9. Поясніть перспективні напрями роботи Рахункової роботи.
10. Назвіть принципи діяльності Рахункової палати.

Тестові завдання

1. *Який орган державної влади створює Рахункову палату та призначає її склад:*
 - а) Верховна Рада України; б) Кабінет Міністрів України;
 - в) Казначейство України?
2. *У своїй діяльності Рахункова палата керується принципами:*
 - а) законності та гласності;
 - б) плановості, об'єктивності, незалежності;
 - в) законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності.
3. *З якого року Рахункова палата функціонує в Україні:*
 - а) з 1995 р.; б) з 1996 р.; в) з 1997 р.?
4. *Державна контрольно-ревізійна служба в Україні діє у складі:*
 - а) Міністерства фінансів України; б) Кабінету Міністрів України;
 - в) Міністерства юстиції України.
5. *Рахункова палата є постійно діючим органом:*
 - а) зовнішнього державного фінансового контролю;
 - б) внутрішнього державного фінансового контролю;
 - в) поточного державного фінансового контролю;
 - г) немає правильної відповіді.
6. *Функції державної контрольно-ревізійної служби полягають у:*
 - а) проведенні ревізії та державного аудиту фінансової діяльності, стану збереження коштів і матеріальних цінностей;

- б) проведенні ревізій та аудиту правильності витрачання державних коштів на утримання місцевих органів виконавчої влади;
- в) складанні нормативно-методичних документів щодо проведення контрольно-ревізійної роботи;
- г) усі відповіді правильні.
7. *В якому році Рахункова палата України визнана членом INTOSAI:*
а) у 1996 р.; б) у 1998 р.; в) у 1999 р.; г) не є членом INTOSAI?
8. *В якому році Рахункова палата України визнана членом EUROSAI:*
а) у 1996 р. б) у 1998 р. в) у 1999 р. г) не є членом EUROSAI?
9. *Про найважливіші результати роботи Рахункова палата інформує:*
а) Голову держави; б) керівництво Верховної Ради України;
в) український уряд; г) усі відповіді правильні.
10. *Рахункова палата України надає пропозиції щодо:*
а) удосконалення бюджетного законодавства;
б) ефективного використання бюджетних коштів;
в) визначення розмірів державного боргу України й організації управління ним;
г) усі відповіді правильні.
11. *Державна фінансова інспекція є постійно діючим органом:*
а) зовнішнього державного фінансового контролю;
б) внутрішнього державного фінансового контролю;
в) поточного державного фінансового контролю;
г) немає правильної відповіді.
12. *Суб'єктами державного аудиту в Україні є:*
а) Рахункова палата;
б) Державна фінансова інспекція України;
в) Державна служба фінансового моніторингу;
г) правильні відповіді а та в;
д) усі відповіді правильні.
13. *Декларація системи цінностей та принципи, які спрямовують повсякденну роботу контролерів, – це:*
а) Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю;
б) Кодекс етики;
в) Стандарт державного фінансового контролю.
14. *Ревізія підприємства за ініціативою державної фінансової інспекції проводиться:*
а) не частіше одного разу на рік;
б) не частіше одного разу на два роки;
в) не частіше одного разу на півріччя.
15. *Закон України "Про Рахункову палату" прийнятий:*
а) у 1996 р.; б) у 1997 р.; в) у 1998 р.

Практичні (ситуаційні) завдання

Стереотипні завдання

Завдання 4.1

Укажіть правильні відповіді.

1. Статус органу державної виконавчої влади має ... (вказати орган державного фінансового контролю).
2. Статус органу, діючого від імені Верховної Ради України, має ... (вказати орган державного фінансового контролю).

Завдання 4.2 Дайте визначення таким термінам і поняттям:

Державна фінансова інспекція України – це

Рахункова палата України – це

Діагностичні завдання

Завдання 4.3

Узгодити суб'єктів, що здійснюють державний аудит в Україні, з твердженнями.

Суб'єкти державного аудиту

А. Рахункова палата України.

Б. Державна фінансова інспекція України.

Твердження

_____ 1. Має статус органу державної виконавчої влади.

_____ 2. Має статус органу, діючого від імені Верховної Ради України.

_____ 3. Здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету України.

_____ 4. Здійснює державний фінансовий аудит, інспектування та перевірки державних закупівель.

_____ 5. Об'єктами контролю є фінансово-господарська діяльність суб'єктів господарювання державного сектора економіки, місцеві бюджети, державні (бюджетні) програми.

_____ 6. Особливостями перевірок є системний підхід до їх організації й аналіз результатів.

Завдання 4.4

Скласти порівняльну характеристику основних завдань і функцій Рахункової палати України і Державної аудиторської служби України у процесі здійснення державного аудиту. Зробити відповідні висновки. Результати оформити у вигляді таблиці.

Евристичні завдання

Завдання 4.5

У табличній формі складіть предметний покажчик Закону України "Про Рахункову палату" від 11.07.96 (зі змінами).

Предметний покажчик до ...(назва нормативного документа)

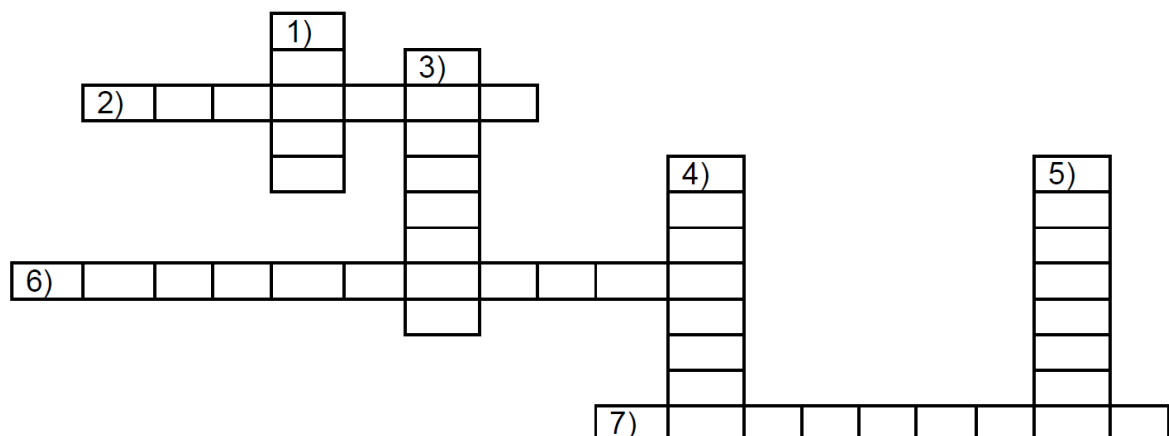
Назва терміна	Розділ, статті, пункти нормативного документа

Завдання 4.6

У табличній формі складіть предметний покажчик положення "Про державну фінансову інспекцію України", затверджене Указом Президента України від 23.04. 2011 року № 99/2011 і Закону України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" від 26.01.1993 р. № 2939-XII (зі змінами).

Предметний покажчик до ...(назва нормативного документа)**Завдання 4.7**

Розв'яжіть кросворд.

**Запитання**

За горизонталлю:

- 2) Хто проводить державний фінансовий аудит?
- 6) Органом якого державного фінансового контролю є Рахункова палата України?
- 7) Який підхід застосовують аудитори Рахункової Палати до організації проведення перевірок і аналізу їх результатів?

За вертикаллю:

- 1) Назвіть кодекс, який включає декларацію системи цінностей та принципів, які спрямовують повсякденну роботу контролерів (аудиторів).
- 3) На підставі чого проводять державний аудит, ревізії та контрольні перевірки?
- 4) На усунення чого спрямовані висновки та пропозиції Рахункової палати?
- 5) Чим керується Рахункова Палата у своїй діяльності?

Тема 5. Організація державного аудиту Державною аудиторською службою України

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

- 5.1. Сутність і принципи організації державного аудиту.
 - 5.2. Стадії й етапи здійснення державного аудиту Державною аудиторською службою України.
 - 5.3. Планування державного аудиту органами Державної аудиторської служби України.
 - 5.4. Сутність і змістовність методичних прийомів державного аудиту.
 - 5.5. Контроль якості державного аудиту.
 - 5.6. Контрольні запитання для самоперевірки.
 - 5.7. Тестові завдання.
- Практичні (ситуаційні) завдання

Метою даної теми є формування у студентів здатності до організації державного аудиту, який здійснює Державна аудиторська служба України.

Ключові терміни та поняття: організація, організація державного аудиту, принципи державного аудиту, план державного аудиту, програма державного аудиту, методологія державного аудиту, метод державного аудиту, загальнонаукові методи, спеціальні методичні прийоми

Таблиця 5.1

Професійні компетентності, які формуються за темою

Компетентність, яка формується	Знання	Уміння	Комунікація	Автономність, відповідальність
Здатність організовувати державний аудит	Розуміти зміст стадій та етапів організації державного аудиту	Уміння застосовувати методи та прийоми організації державного аудиту	Готовність до співробітництва в процесі організації державного аудиту	Відповідальність за раціональну організацію державного аудиту

5.1. Сутність та принципи організації державного аудиту

Державний аудит, який передбачає аналіз і дослідження діяльності щодо законного й ефективного використання державних коштів, можна віднести до інтелектуальної діяльності.

Організацією державного аудиту займається орган, уповноважений на здійснення державного аудиту.

Під **організацією державного аудиту** слід розуміти систему (комплекс) заходів, спрямованих на функціонування та координацію дій взаємопов'язаних і взаємозалежних окремих частин (елементів) системи з метою оцінки законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна.

Елементи організації державного аудиту наведені на рис. 5.1



Рис. 5.1. Елементи організації державного аудиту

До частин (елементів) системи організації державного аудиту належать:

-*суб'єкти державного аудиту* – державні аудитори, які мають певні повноваження на здійснення державного аудиту та відповідають певним вимогам;

-*учасники державного аудиту* – окремі особи або їх групи, які в тій чи іншій мірі беруть участь у здійсненні державного аудиту (наприклад, розпорядники бюджетних коштів);

-*аудиторські дії* – будь-які дії суб'єкта аудиторської діяльності, спрямовані на виконання програми державного аудиту;

-*аудиторські операції* – сукупність взаємозв'язаних аудиторських дій, спрямованих на досягнення цілей державного аудиту;

-*засоби державного аудиту* – інформаційно-законодавча база, яка забезпечує досягнення необхідного результату після проведення державного аудиту;

-*способи державного аудиту* – це конкретні шляхи досягнення наміченого результату державного аудиту за допомогою наявних засобів, обумовлених завданнями державного аудиту. Вони можуть бути гласні та негласні, базуватися на наукових, професійних знаннях;

-*результат аудиторських дій* – висновок державного аудитора, складений на підставі застосування суб'єктами державного аудиту комплексу способів і засобів державного аудиту;

-забезпечення державного аудиту – інформаційне, методичне, аналітичне та ін.

Таким чином, наявність усіх перерахованих елементів і їх раціональна організація сприятиме успішному досягненню результатів державного аудиту.

Результативність та ефективність організації державного аудиту значною мірою залежить від дотримання певних принципів.

Так, організація державного аудиту ґрунтується на певних принципах. Принципи організації державного аудиту, що здійснюється органами Державної аудиторської служби України, зображені на рис. 5.2.



Рис. 5.2. Принципи організації державного аудиту, що здійснюється Державною аудиторською службою України

Принцип *спеціалізації* полягає в розподілі праці державних аудиторів для виконання різних процедур. Наприклад, у контрольно-ревізійному управлінні є спеціалізовані відділи контролю діяльності в галузі промисловості, сільського господарства, транспорту, капітального будівництва та ін. Спеціалізація може конкретизуватися за об'єктами контролю – основний і оборотний капітал, операції менеджменту та маркетингу, фінансовий стан суб'єкта господарювання тощо.

Кооперація полягає в об'єднанні зусиль працівників спеціалізованих відділів з метою всебічного дослідження об'єкта державного аудиту.

Пропорційність – дотримання правильного співвідношення інформаційного забезпечення контрольно-ревізійних відділів бухгалтерією й обчислювальною технікою з метою забезпечення пропорційності надходження економічної інформації для використання державними аудиторами під час перевірки операцій з основними засобами, ТМЦ та ін.

Особливо необхідна пропорційність в організації державного аудиту в умовах використання обчислювальної техніки тощо.

Паралельність у процесі державного аудиту забезпечує одночасне

виконання аудиторських процедур для перевірки різних за змістовністю господарських операцій, які здійснюються об'єктом перевірки.

Прямоточність дозволяє раціонально організувати інформаційні потоки між учасниками аудиторського процесу, не повторювати аудиторські процедури різними виконавцями.

Ритмічність процесу державного аудиту забезпечується рівномірним виконанням контрольних процедур, що передбачає правильну організацію роботи всіх виконавців (членів аудиторської групи). Для цього складають графіки, за кожним аудитором закріплюють різні розділи перевірки.

Зазначені принципи дозволяють організувати процес державного аудиту так, щоб повною мірою й ефективно розкрити всі питання аудиторської перевірки.

Однак дієва організація державного аудиту неможлива без знання державними аудиторами їх завдань, обов'язків і повноважень.

Завдання, обов'язки та повноваження державного аудитора викладені в "Довіднику типових професійно-кваліфікаційних характеристик посад керівників і спеціалістів Державної фінансової інспекції України та державних фінансових інспекцій в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі", затверджені наказом Державної фінансової інспекції України від 17.08.2012 р. № 268 (далі – "Довідник") [41].

Права державного аудитора наведені на рис. 5.3.

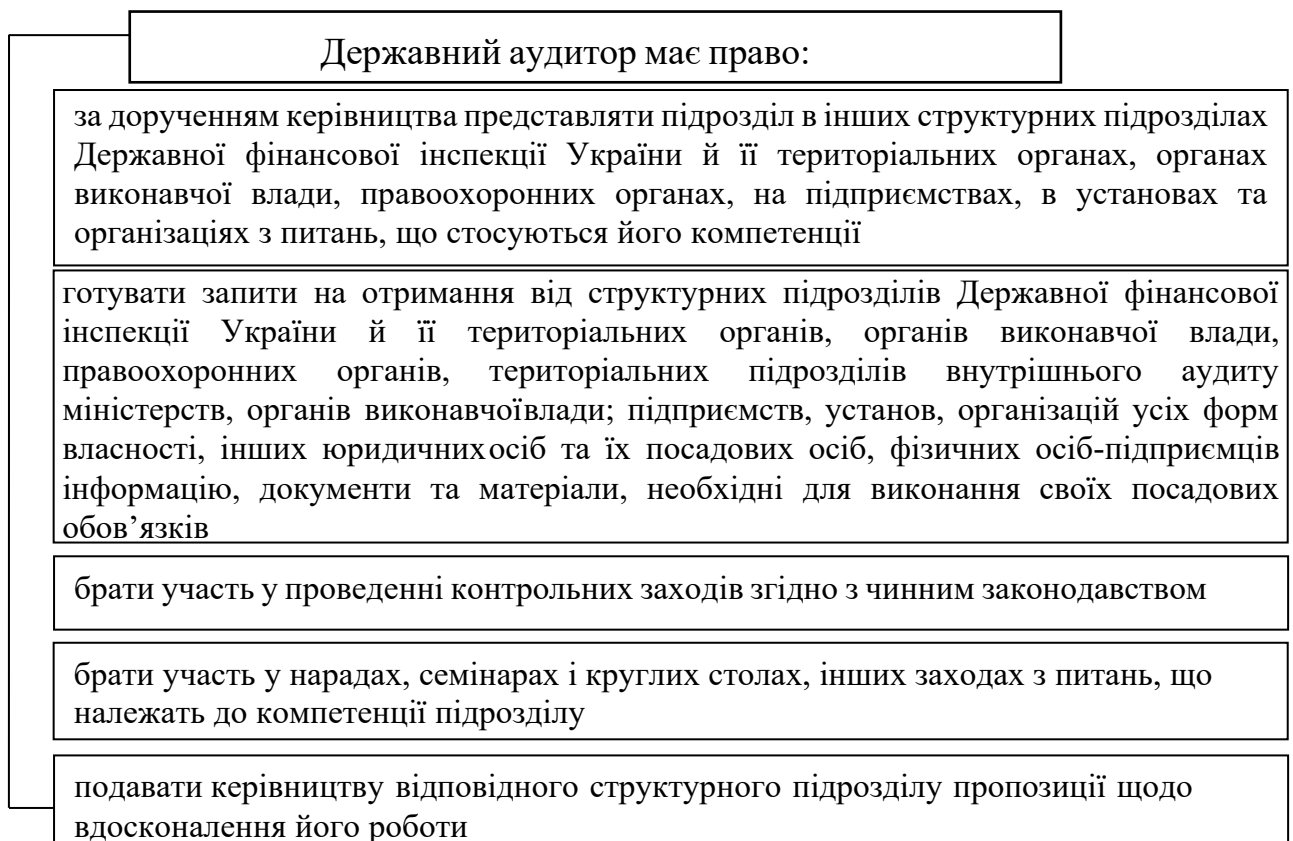


Рис. 5.3. Права державного аудитора

Завдання, обов'язки та повноваження державного аудитора наведені на рис. 5.4.

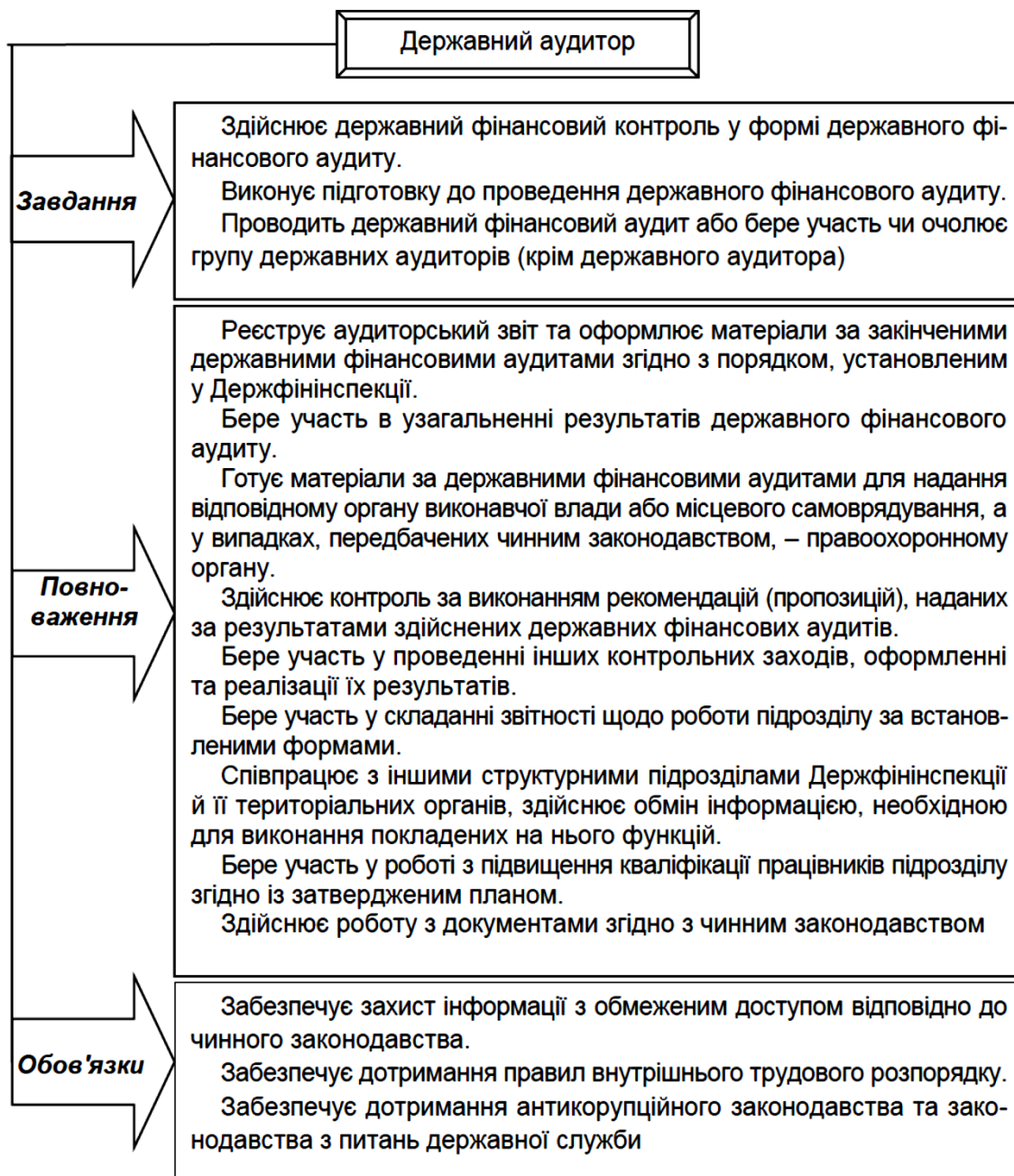


Рис. 5.4. Завдання, обов'язки та повноваження державного аудитора

Крім того, відповідно до "Довідника" державний аудитор повинен знати:

- Конституцію України, закони України; акти Президента України, Кабінету Міністрів України; накази Міністерства фінансів України та Державної фінансової інспекції України; інші нормативно-правові акти, інструктивні та методологічні документи, що регулюють питання організації та здійснення державного фінансового контролю, а також розвиток відповідних сфер (галузей) економіки;
- порядок підготовки та внесення до відповідних органів проектів нормативно-правових актів; практику застосування чинного законодавства;

- основи державного управління, економіки та права; форми та методи роботи із засобами масової інформації;
- основи трудового законодавства; правила ділового етикету;
- правила та норми охорони праці та протипожежного захисту;
- основні принципи роботи на комп'ютері та відповідні програмні засоби;
- ділову мову;
- вільно володіти державною мовою.

Аудитор Державної фінансової інспекції України є державним службовцем. Виділяють такі посади фахівців Державної аудиторської служби України, які займаються державним аудитом: державний аудитор, старший державний аудитор, провідний державний аудитор, головний державний аудитор. До кожної посади висуваються певні кваліфікаційні вимоги (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Кваліфікаційні вимоги, що висуваються до державних аудиторів Державної аудиторської служби України

Посади	Кваліфікаційні вимоги
Головний державний аудитор	Повна вища освіта фінансово-економічного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста. Стаж роботи за фахом в органах ДКРС на посаді провідного державного аудитора (провідного контролера-ревізора) та/або в Державної фінансової інспекції України й її територіальних органах на посаді провідного державного аудитора (провідного державного фінансового інспектора) – не менше 1 року ; або стаж роботи за фахом у державній службі – не менше 2 років ; або стаж роботи за фахом в інших сферах діяльності – не менше 3 років . Післядипломна освіта у сфері управління: магістр державного управління за відповідною спеціалізацією. Періодичність підвищення кваліфікації – не менше 1 разу на 3 роки .
Провідний державний аудитор	Повна вища освіта фінансово-економічного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста. Стаж роботи за фахом в органах ДКРС на посаді старшого державного аудитора (старшого контролера-ревізора) та/або в Державної фінансової інспекції України й її територіальних органах на посаді старшого державного аудитора (старшого державного фінансового інспектора) – не менше 1 року ; або стаж роботи за фахом у державній службі чи в інших сферах діяльності – не менше 2 років . Післядипломна освіта у сфері управління: магістр державного управління за відповідною спеціалізацією. Періодичність підвищення кваліфікації – не менше 1 разу на 3 роки .
Старший державний аудитор	Повна вища освіта фінансово-економічного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста. Стаж роботи за фахом в органах ДКРС на посаді державного аудитора (контролера-ревізора) та/або в Державної фінансової інспекції України та її територіальних органах на посаді державного аудитора (державного фінансового інспектора) – не менше 1 року ; або стаж роботи за фахом у державній службі чи в інших сферах діяльності – не менше 1 року . Післядипломна освіта у сфері управління: магістр державного управління за відповідною спеціалізацією. Періодичність підвищення кваліфікації – не менше 1 разу на 3 роки .
Державний аудитор	Повна вища освіта фінансово-економічного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста без вимог до стажу роботи. Післядипломна освіта у сфері управління: магістр державного управління за відповідною спеціалізацією. Періодичність підвищення кваліфікації – не менше 1 разу на 3 роки .

Таким чином, чітке визначення завдань, обов'язків, повноважень і прав державного аудитора, дотримання кваліфікаційних вимог, що висуваються до фахівців цієї галузі, гарантує якісну організацію та здійснення державного аудиту.

5.2. Стадії й етапи здійснення державного аудиту

Під час здійснення державного аудиту Державною аудиторською службою України виділяють такі стадії: організаційну, дослідну та стадію узагальнення та реалізації результатів державного аудиту (рис. 5.5).



Рис. 5.5. Стадії здійснення державного аудиту Державною аудиторською службою України

Кожна стадія здійснення державного аудиту містить певні етапи. Визначати такі етапи в Україні доцільно в розрізі здійснення окремих видів державного аудиту.

Як зазначалось, органи Державної аудиторської служби України можуть проводити такі види державного аудиту:

- державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання;
- державний фінансовий аудит окремих господарських операцій (операційний аудит);
- державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів;
- державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм (аудит ефективності).

У табл. 5.3 подані етапи здійснення різних видів державного аудиту Державною аудиторською службою України.

Етапи здійснення різних видів державного аудиту Державною аудиторською службою України

Види державного аудиту	Етапи
Державний аудит виконання бюджетних програм	I етап. Підготовка до аудиту. II етап. Проведення аудиту. III етап. Реалізація результатів аудиту
Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання економіки	I етап. Планування аудиту. II етап. Підготовка програми проведення аудиту. III етап. Перевірка ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. IV етап. Звітування про результати аудиту
Державний аудит виконання місцевих бюджетів	I етап. Попередній аудит. II етап. Проведення аудиту. III етап. Реалізація результатів аудиту
Державний фінансовий аудит окремих господарських операцій	I етап. Підготовка до проведення операційного аудиту. II етап. Проведення аудиту. III етап. Реалізація результатів аудиту. IV етап. Аудиторський звіт

5.3. Планування державного аудиту органами Державної аудиторської служби України

Планування державного аудиту є першим і найбільш важливим етапом організації проведення державного аудиту, тому що від цього здебільшого залежить раціональне використання праці державних аудиторів, правильна організація перевірок та їх ефективність.

Процес планування державного аудиту відбувається згідно з Порядком планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією й її територіальними органами, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 р. № 955 (із змінами і доповненнями) [54].

У цілому поняття планування можна визначити таким чином: *планування* – це один з методів управління, який полягає в розробленні та практичному вживанні планів, які визначають майбутній стан економічного суб'єкта, шляхи, способи та засоби його досягнення.

Державний аудитор повинен планувати свою перевірку з трьох причин:

- 1) це допоможе отримати достатню кількість інформації для формування своєї думки;
- 2) допоможе скоротити матеріальні та тимчасові витрати на аудит;
- 3) допоможе уникнути непорозумінь з об'єктом перевірки.

Метою планування є концентрація уваги державного аудитора на

важливих напрямках аудиту, виявленні проблем, які необхідно перевірити дуже детально. Планування допомагає керівнику групи державних аудиторів правильно організувати свою роботу та контролювати роботу інших учасників групи.

Порядок планування державного аудиту є частиною планування контрольно-ревізійної діяльності.

Процес планування контрольно-ревізійної роботи (діяльності) включає підготовку річних і квартальних планів.

Державна аудиторська служба України готує та за погодженням з Мінфіном до 1 грудня поточного року подає Кабінетові Міністрів України проект Плану основних напрямів контрольно-ревізійної роботи Державної аудиторської служби України й її територіальних органів. Проект містить перелік тем державного фінансового аудиту виконання державних (бюджетних) програм; суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, які отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів і державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно.

До проекту Плану додається пояснювальна записка, в якій обґрунтовуються включені до нього питання.

План затверджується до 20 грудня поточного року.

Підстави для включення тем контрольних заходів у річний план: законодавчі акти;

звернення правоохоронних, юридичних і фізичних осіб;

пропозиції Рахункової палати, Міністерства фінансів, Мінекономрозвитку, ДПС, Держмитслужби, Казначейства;

ініціатива органів Державної аудиторської служби України. Ініціатива враховує такі критерії, як:

економічна і соціальна важливість питань, обов'язково включених у програми та плани дій Кабінету Міністрів України на відповідний період;

значний обсяг фінансових потоків, інших державних ресурсів, які надавались на виконання бюджетних програм, утримання державних органів; публічна інформація про факти порушень і зловживань у фінансовій сфері та неефективного управління державним майном; вірогідність виникнення фінансових порушень;

періодичність проведення ревізій та перевірок у бюджетних установах відповідно до закону.

Одним із основних критеріїв відбору бюджетних установ, на яких планується проведення ревізії або державного аудиту, є сума бюджетних коштів, виділена на їх утримання, – не менше 50 тис. грн на одну установу.

Кількість аудиторів на одну бюджетну установу визначається

залежно від таких чинників: кількості бюджетних програм, учасником яких є бюджетна установа; обсягів бюджетного фінансування; кількості структурних підрозділів; особливостей організації бухгалтерського обліку, системи внутрішньогосподарського фінансового контролю й інших чинників.

Структура плану державного аудиту повинна включати:

- 1) правові рамки аудиту;
- 2) стислий опис об'єкта аудиту;
- 3) підсумки минулих аудитів;
- 4) чинники, які впливають на аудит, – певні ризики;
- 5) цілі аудиту;
- 6) злагожену масштабність аудиту:
 - а) аспекти систем, які повинні бути перевірені;
 - б) план тестування або вибірки; в) істотність – грошова сума;
- 7) кадрові ресурси – аудитори, фахівці;
- 8) прізвища працівників міністерства, з якими зв'язуватиметься аудитор;
- 9) графік проведення аудиту;
- 10) формат аудиторського висновку.

Після затвердження планів складаються примірні програми контрольних заходів.

Програма аудиту – це перелік аудиторських процедур, що деталізується. Цей перелік є детальною інструкцією для кожного учасника аудиторської групи й інших учасників аудиторського дослідження. Програма повинна бути настільки деталізованою, щоб можна було використовувати її як інструкцію для виконавців державного аудиту, які беруть участь у перевірці.

У програмі види, змістовність і час проведення запланованих аудиторських процедур повинні співпадати з показниками плану контрольно-ревізійної роботи. Аудиторська програма містить перелік об'єктів аудиту, а також час, який необхідно витратити на кожний із напрямів аудиту або аудиторську процедуру.

5.4.Сутність і змістовність методичних прийомів державного аудиту

Метод державного аудиту – це спосіб дослідження або прийом дії, які застосовують суб'єкти державного аудиту для досягнення цілей аудиторського дослідження.

Методи оброблення отриманих даних, узагальнення результатів, обґрунтування висновків і здійснення інших операцій з державного аудиту поділяються на дві групи: *загальнонаукові методи та спеціальні методичні прийоми*.

Загальнонаукові методи державного аудиту базуються на

принципах і категоріях загальнонаукової теорії пізнання та використовуються у переважній більшості галузей знань. Це аналіз і синтез, індукція та дедукція, аналогія та моделювання, абстрагування та конкретизація, експертиза тощо.

На відміну від загальнонаукових, *спеціальні методичні прийоми* державного аудиту є результатом досягнень економічних наук і застосовуються в одній або декількох споріднених галузях знань. Спеціальні методи державного аудиту поділяються на документальні, фактичні, розрахунковоаналітичні й узагальнювальні.

Класифікація методів і прийомів державного аудиту подана на рис. 5.6.

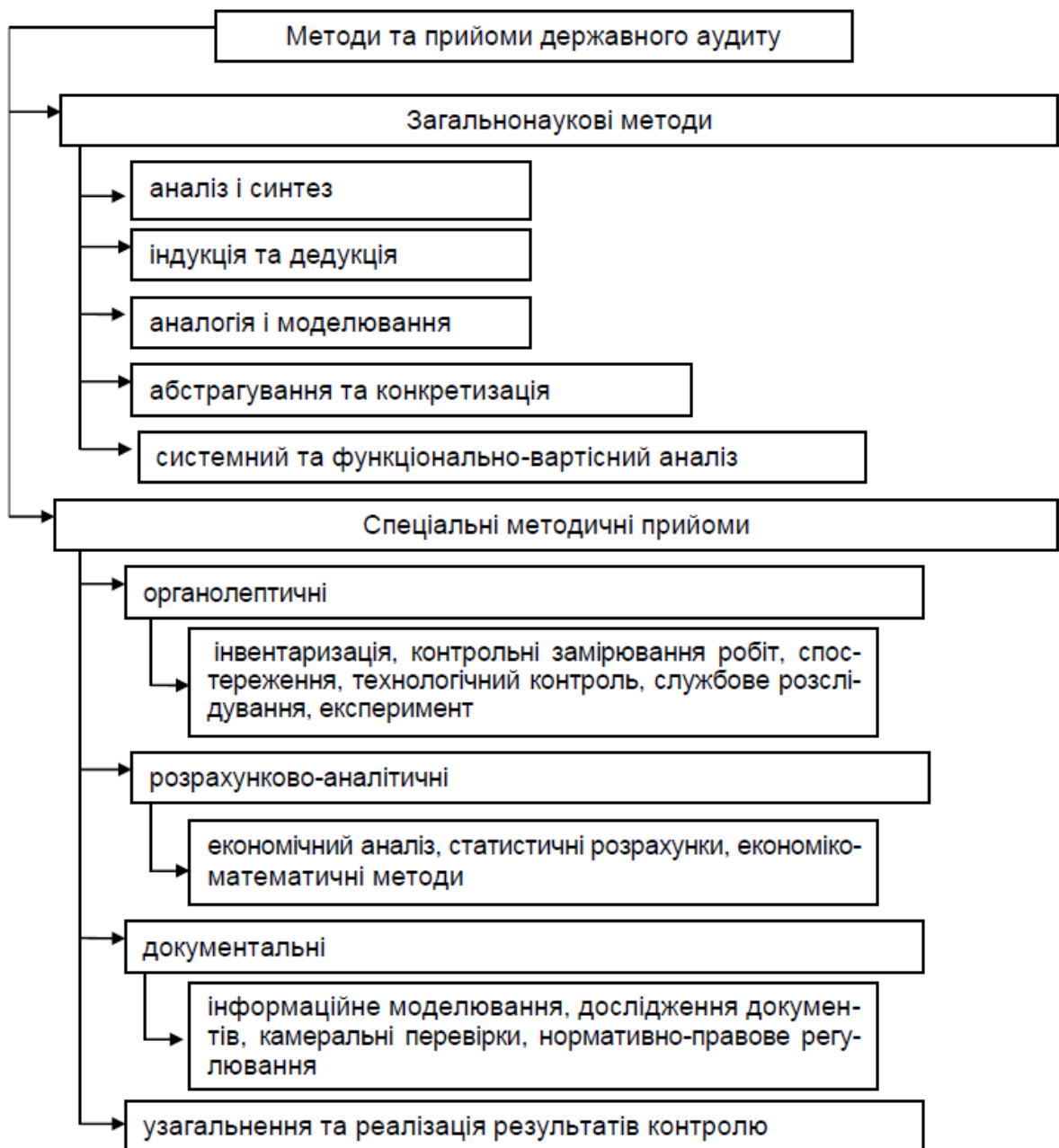


Рис. 5.6. Методи та прийоми державного аудиту

Аналіз (від грецьк. "розкладання") – це прийом дослідження, що

включає вивчення предмета шляхом уявного або практичного розчленування його на складові (за певними ознаками, властивостями, зв'язками). На попередньому етапі державного аудиту аналіз полягає у виокремленні об'єктів аудиту в системі економічної діяльності. Визначається предмет і напрями державного аудиту, (наприклад: міністерство, цільова програма чи бюджетний процес). Шляхом аналізу на даному етапі визначається "ціна" питання, тобто його економічне та соціальне значення.

Аналогія – прийом наукового умовиводу, за допомогою якого пізнають одні об'єкти на підставі їх подібності до інших. Цей метод може використовуватися у підготовці програм і планів державного аудиту для виділення найбільш значущих питань і етапів аудиту.

Системний аналіз – це вивчення об'єкта дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему. Використовується для логічної послідовності й узгодження перевірки під час державного аудиту;

Експертизи різних видів – специфічні прийоми експертних оцінок, пов'язаних із предметом державного аудиту, коли для обґрунтування питань аудиту залучаються експерти різних галузей знань.

Конкретизація – дослідження певних об'єктів у всій їх різнобічності, у якісному розмаїтті реального їх існування. Стосовно державного аудиту – це виявлення в процесі контрольного етапу різного роду порушень, неефективної роботи, збитку тощо.

Інвентаризація – перевірка об'єкта у натуральному вигляді. Сутність методу полягає в тому, що під час державного аудиту перевіряється стан об'єкта шляхом огляду та перерахування.

Вибіркові спостереження – прийом статистичного дослідження якісних характеристик (доцільності, оптимальності) виробничого процесу.

Дослідження документів – спосіб документального контролю достовірності, доцільності, ефективності господарських процесів, відповідності їх законодавчим і нормативним актам.

Індукція – прийом дослідження, коли загальний висновок про властивості елементів об'єкта державного аудиту робиться на основі вивчення не всіх ознак, а окремих їх елементів. Ефективність діяльності об'єкта, приміром, може визначатися на основі його результативних показників (прибуток, рентабельність) без аналізу працездатності, матеріалоємності тощо.

Моделювання – вивчення об'єкта на основі його моделі, наприклад математичної, інформаційної.

Системний аналіз – у даному випадку це вивчення причинно-наслідкових зв'язків ефективності діяльності.

Статистичні розрахунки й економіко-математичні методи – це методи виявлення закономірностей економічних і господарських процесів об'єкта аудиту за наявності великого обсягу інформації.

Під час проведення державного аудиту застосовуються такі підходи.

Аналіз методів організації роботи об'єкта перевірки полягає в аналізі системи управління, планування, моніторингу та контролю, що існують у сфері, яка підлягає перевірці, або діють у рамках об'єктів перевірки. Цей підхід включає перевірку документації, наприклад: бюджетів (кошторисів доходів і видатків), фінансових звітів і (або) перспективних планів, паспортів до реалізації програм і окремих планів, інтерв'ю з керівниками та фахівцями об'єкта перевірки тощо.

Аналіз результатів роботи об'єкта перевірки. Основну увагу варто приділяти результатам роботи об'єкта (незалежно від того, що є предметом програми аудиту), напрямам діяльності, системі або інструментам контролю. Під час перевірки будь-якого окремого компонента програми, аудиторі повинні мати чітке уявлення про те, як цей компонент зв'язаний із запланованими результатами в рамках даної програми. У процесі перевірки може проводитися порівняльна оцінка досягнутих і попередніх результатів, а також фактичних і запланованих результатів. На початковому етапі перевірки вивчають підсумки та результати роботи, а не методи, що застосовувалися для їх досягнення, або процеси. Такий підхід доцільний, якщо є відповідні критерії для якісної й кількісної оцінки отриманих результатів і визначення обсягу використаних з цієї метою державних коштів.

Аналіз конкретних фактів і ситуацій, виявлених на об'єкті перевірки. Це загальний підхід, що використовують у ході державного аудиту. Даний метод відрізняється від методу аналізу результатів роботи об'єктів тим, що в процесі перевірки основний акцент робиться на конкретних ситуаціях, які всесторонньо та детально аналізуються як в цілому, так і за їх окремими аспектами.

Аналіз усіх наявних даних. У процесі проведення перевірки необхідно використовувати й аналізувати дані, наявні в адміністрації об'єкта перевірки та в інших джерелах. Ці джерела можуть включати інформаційні системи управління об'єкта перевірки, а також інші матеріали та дані, що стосуються предмета перевірки.

Огляд документів або обстеження. Одним із важливих інструментів, що використовується для збору фактичних даних і доказів у процесі проведення перевірки, є обстеження. Обстеження застосовується, наприклад, для отримання інформації від фахівців різних міністерств і відомств, що беруть участь у реалізації бюджетної програми, відносно результатів її виконання тощо. Під час проведення обстеження повинні застосовуватися науково обґрунтовані методи, оскільки від якості зібраних даних і їх узагальнення залежить вірогідність і цінність отриманих результатів, використовуваних як докази у підготовці висновків і звіту перевірки.

5.5. Контроль якості державного аудиту

Державна фінансова інспекція України й її територіальні органи контролюють якість державного аудиту, що здійснюється у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах і бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади.

Контроль якості державного аудиту проводиться із застосуванням різних методів (табл. 5.4). Результати контролю якості зазначаються у Звіті.

Таблиця 5.4

Методи оцінки якості державного аудиту [45, с.158]

Групи	Види	Характеристики	Особливості застосування
1	2	3	4
Якісні	Матричний	Порівняння фактичних якостей аудиторів з набором якостей відповідно до посади	Дозволяє підтвердити компетентність аудитора
	Метод еталону	Порівняння фактичних якостей аудиторів з характеристиками найбільш успішних робітників з групи осіб, які здійснюють перевірку	Дозволяє визначити відповідність аудитора для співпраці з іншими
	Система довільних характеристик	Група експертів (керівників) описує успіхи та недоліки підлеглих, виявлені за певний проміжок часу	Стає визначальним чинником для преміювання (підвищення) або винесення догани
	Метод групової дискусії	Бесіда керівництва (експертів) з підлеглими відносно їх діяльності	Дозволяє обирати найбільш активних, самостійних, розсудливих
Кількісні	Система графічного профілю	Зображення кожної професійної характеристики (в балах) у вигляді крапок на графіку	Візуальне зображення якісних характеристик аудиторів і можливість визначення кращих
	Метод рангового порядку	Група керівників, враховуючи певні критерії оцінки, здійснює ранжування співробітників від найгіршого до найкращого. Підсумкова оцінка визначається сумою порядкових номерів, отриманих аудитором за виконану роботу	Дозволяє проводити ротацію кадрів, преміювати найкращих
	Метод бальних оцінок	Присвоєння експертами певної кількості балів за кожне досягнення аудитора. Загальна оцінка визначається як сума балів або середній бал	Підсилює стимуляцію за кращі результати у роботі
	Тестування	Оцінка знань аудиторів за ступенем розв'язання підготовлених завдань (тестів)	Має успіх лише після проведення спеціальної підготовки

1	2	3	4
Комбіновані	Метод оцінки за критерієм	Виокремлено 25 критеріїв оцінки, які характеризують особистість у багатьох проявах	Комплексна оцінка не тільки професійних, але й інших якостей особистості
	Визначення коефіцієнта інтелектуальності	Кількісний показник якісного рівня вирішення підготовлених завдань (тестів)	Має успіх лише після проведення спеціальної підготовки
	Метод сумарних оцінок	Установлення експертами частоти прояву ("постійно", "часто", "іноді", "рідко", "ніколи") для аудиторів щодо певних якостей та надання визначених бальних оцінок за кожен рівень частоти	Дозволяє проводити ротацию кадрів

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Дайте визначення поняття "організація державного аудиту".
2. Охарактеризуйте елементи організації державного аудиту.
3. Дайте стислу характеристику принципам організації державного аудиту.
4. Охарактеризуйте стадії здійснення державного аудиту: організаційну, дослідну та стадію узагальнення та реалізації результатів державного аудиту.
5. Охарактеризуйте структуру плану державного аудиту.
6. Назвіть основні складові програми державного аудиту.
7. Дайте визначення поняття "планування".
8. Обґрунтуйте необхідність складання плану та програми державного аудиту.
9. Порівняйте змістовність загальнонаукових методів і спеціальних методичних прийомів державного аудиту.

Тестові завдання

1. Державний аудит передбачає:
 - а) аналіз і дослідження законності відображених в обліку та звітності доходів і фінансових результатів;
 - б) аналіз і дослідження діяльності щодо законного й ефективного використання державних коштів;
 - в) аналіз і дослідження ефективності виконання бюджетної програми.
2. Під організацією державного аудиту розуміють:

- а) сукупність процесів або дій, спрямованих на об'єднання елементів, частин в цілу життєздатну стійку систему;
- б) координацію дій взаємопов'язаних окремих частин системи;
- в) побудову процесу управління.
- 3. Елементами організації державного аудиту виступають:*
- а) суб'єкти державного аудиту, учасники та засоби державного аудиту;
- б) аудиторські дії та способи державного аудиту;
- в) аудиторські операції та результат аудиторських дій;
- г) усі відповіді правильні.
- 4. Принципи організації державного аудиту – це:*
- а) спеціалізація, кооперація, пропорційність;
- б) координація, динамічність і ритмічність;
- в) паралельність, прямоточність і ритмічність;
- г) правильні відповіді а та в.
- 5. Під час здійснення державного аудиту виділяють такі стадії:*
- а) організаційну та дослідну стадії процесу;
- б) організаційну, дослідну й узагальнення результатів;
- в) організаційну, дослідну й аналітичну.
- 6. Видами державного аудиту є:*
- а) державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ, державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм і державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання державного сектора економіки;
- б) державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм та банківський аудит;
- в) немає правильної відповіді.
- 7. Державний аудит виконання бюджетних програм здійснюють:*
- а) у три етапи; б) у чотири етапи; в) у шість етапів.
- 8. Підставою для включення тем контрольних заходів у річний план є:*
- а) законодавчі акти й ініціатива органів Державної аудиторської служби України;
- б) постанови та нормативні акти Рахункової палати та Державної податкової адміністрації;
- в) кількість звернень правоохоронних, юридичних і фізичних осіб;
- г) правильні відповіді а та в.
- 9. Одним із основних критеріїв відбору бюджетних установ для проведення ревізії або державного аудиту є сума бюджетних коштів, виділена на їх утримання на одну установу не менше:*
- а) 35 тис. грн; б) 40 тис. грн; в) 50 тис. грн.
- 10. Рівномірне виконання контрольних процедур, що передбачає правильну організацію роботи всіх виконавців, – це принцип:*
- а) прямоточності; б) ритмічності; в) кооперації.
- 11. Який стаж роботи за фахом у державній службі необхідний, щоб*

займати посаду старшого державного аудитора:

- а) не менше одного року; б) не менше двох років;
- в) без вимог до стажу роботи?

12. На якій стадії здійснення державного аудиту відбувається систематизація виявлених недоліків у діяльності підконтрольного підприємства:

- а) узагальнення результатів; б) дослідна стадія; в) організаційна стадія?

13. До якої дати затверджується План основних напрямів контрольно-ревізійної роботи Державної аудиторської служби України:

- а) до 20 грудня поточного року; б) до 20 січня наступного року;
- в) до 20 листопада поточного року?

14. Прийом наукового умовиводу, за допомогою якого пізнають одні об'єкти на підставі їх подібності до інших – це:

- а) абстрагування; б) аналогія; в) моделювання.

15. До специфічних методичних прийомів державного аудиту належать:

- а) інвентаризація, спостереження, камеральна перевірка;
- б) економічний аналіз, експеримент, аналогія, інвентаризація;
- в) контрольні замірювання, спостереження, економіко-математичні методи, інвентаризація, експеримент;
- г) усі відповіді правильні.

Практичні (ситуаційні) завдання

Стереотипні завдання

Завдання 5.1

Дати визначення таким термінам і поняттям.

Організація державного аудиту – це

Стадії здійснення державного аудиту ...

Метод державного аудиту – це

Завдання 5.2

Визначити, які з наведених тем контрольних заходів треба включити в річний план контрольно-ревізійної роботи. Обґрунтувати свою думку і скласти план контрольно-ревізійної роботи.

Вихідні дані

Планується контрольно-ревізійна робота на 20_ рік. Є така інформація:

- 1) у 20_році на виконання бюджетної програми "Обдарована молодь" надано 347 000 грн;
- 2) у 20_році Державною податковою адміністрацією виявлено порушення в діяльності ПАТ "РЕСПЕКТ", внесено пропозиції Державній

аудиторській службі України щодо здійснення перевірки;

3) у 20__році здійснено ревізію фінансово-господарської діяльності Міської лікарні № 9, виявлено порушень на суму 4 000 грн;

Діагностичні завдання

Завдання 5.3

До Державної фінансової інспекції України в Харківській області надійшло звернення правоохоронних органів щодо здійснення аудиту фінансово-господарської діяльності ВАТ "ТУРБО", одним із співучасників якого є держава. Кожного року на утримання ВАТ "ТУРБО" з міського бюджету спрямовується 128 000 грн.

Необхідно оцінити та проаналізувати дану ситуацію, а саме – вказати, що є підставами для включення тем контрольних заходів у план; визначити критерії відбору бюджетних установ для здійснення державного аудиту.

Завдання 5.4

Відбувається процес складання плану державного аудиту. У фахівців є така інформація:

- 1) стислий опис об'єкта аудиту;
- 2) підсумки минулих аудитів;
- 3) кадрові ресурси;
- 4) формат аудиторського висновку.

Для складання плану такої інформації недостатньо. Доповніть даний перелік.

Завдання 5.5

Розробити власну модель організації державного аудиту в Україні. Обґрунтувати свою думку. Результати надати у вигляді схеми та коментарів до неї.

Завдання 5.6

Скласти повідомлення про проведення державного аудиту фінансово-господарської діяльності (рис. 5.7) загальноосвітньої школи I – III ступеня № 87 м. Харкова (далі – ЗОШ). Відомо, що директором ЗОШ є Іванова Ганна Миколаївна; функціонує заклад з 1962 року. Ревізію ЗОШ здійснює відділ контролю у сфері освіти та науки Контрольно-ревізійного управління Харківської області, начальником якого є Петрова Ніна Семенівна. Здійснення державного аудиту фінансово-господарської діяльності ЗОШ, згідно з річним планом контрольно-ревізійної роботи, заплановано на 01.02 поточного року.

	_____ (бланк органу ДФІ)
	Керівнику _____
	_____ (посада, повна назва установи)
	_____ (прізвище, ініціали)
	_____ (поштова адреса)
_____ № _____ (дата) (вихідний №)	
ПОВІДОМЛЕННЯ Про проведення фінансово-господарського аудиту	
_____ (Назва органу ДФІ)	
повідомляє, що відповідно до статті 26 Бюджетного кодексу України та Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією України державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 р. № 1777, протягом бюджетного року заплановано здійснення аудиту фінансової та господарської діяльності (далі – фінансово-господарський аудит) _____	
_____ (назва установи)	
Проведення аудиту доручено _____	
_____ (П.І.Б., посади)	
Фінансово-господарський аудит проводитиметься в декілька етапів з метою надання допомоги у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного (комунального) майна, формування достовірної фінансової звітності й організації внутрішнього фінансового контролю відповідно до визначених законодавством стандартів.	
З огляду на це просимо всебічно сприяти проведенню аудиту: забезпечити надання планових і бухгалтерських (первинних і зведених) документів, господарських договорів, фінансової та статистичної звітності, інших документів, які стосуються фінансово-господарської діяльності, бухгалтерського обліку, фінансової звітності, функціонування системи внутрішньогосподарського фінансового контролю, а також оперативно розглядати і враховувати надані рекомендації.	
Керівник органу ДФІ _____	_____

Рис. 5.7. Зразок повідомлення про проведення державного аудиту фінансово-господарської діяльності

Евристичні завдання

Завдання 5.6

Розглянути фрагменти робочих документів аудитора. Необхідно:

- 1) установити, які саме документи надані;
- 2) визначити, зайві чи відсутні структурні елементи документів.

Таблиця 5.5

Перший робочий документ

№ п/п	Аудиторські процедури	Конкретна мета	Робочий документ, що складатиметься	Виконавець (державний аудитор)	Запланована дата виконання державним аудитором	Запланована дата перегляду матеріалів вищим керівником державного аудитора	Підпис державного аудитора
1	2	3	4	5	6	7	8

Таблиця 5.6

Другий робочий документ

№ п/п	Перелік тем контрольних заходів	Форма перевірки	Виконавець (державний аудитор)	Запланована дата перегляду матеріалів вищим керівником державного аудитора
1	2	3	5	7

Завдання 5.8.

Розв'яжіть кросворд.

Запитання

За горизонталлю:

2) Що таке система (комплекс) заходів державного аудиту, спрямованих на функціонування та координацію дій взаємопов'язаних та взаємозалежних окремих її частин (елементів) з метою оцінки законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна?

3) Назвіть принцип, який полягає в дотриманні правильного співвідношення інформаційного забезпечення контрольно-ревізійних відділів бухгалтерією й обчислювальною технікою з метою забезпечення пропорційності надходження економічної інформації для використання державними аудиторами під час перевірки операцій з основними засобами, ТМЦ тощо.

6) Що є способом дослідження або прийомом дії, які застосовують суб'єкти державного аудиту для досягнення цілей аудиторського дослідження?

8) Що саме виділяють під час здійснення державного аудиту Державною аудиторською службою України України (організаційну, дослідну, узагальнення та реалізації результатів державного аудиту)?

9) Які методи державного аудиту базуються на принципах і категоріях загальнонаукової теорії пізнання та використовуються у

переважній більшості галузей?

[illegible]

За вертикаллю:

1) Який принцип державного фінансового аудиту полягає в об'єднанні зусиль працівників спеціалізованих відділів з метою всебічного дослідження об'єкта державного аудиту?

4) Назвіть принцип державного фінансового аудиту, який забезпечує одночасне паралельне виконання аудиторських процедур для перевірки різних за змістовністю господарських операцій, які здійснюються об'єктом перевірки.

5) Який принцип державного фінансового аудиту забезпечується рівномірним виконанням контрольних процедур, що передбачає правильну організацію роботи всіх виконавців (членів аудиторської групи).

7) Назвіть перший та найбільш важливий етап організації проведення державного аудиту.

Тема 6. Організація державного аудиту Рахунковою палатою України

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

- 6.1. Процес державного аудиту та його етапи.
 - 6.2. Планування державного аудиту Рахунковою палатою України.
 - 6.3. Загальний порядок проведення державного аудиту Рахунковою палатою.
 - 6.4. Координація дій аудиторів з працівниками об'єкта перевірки.
 - 6.5. Нагляд за проведенням аудиту. Документування процесу аудиту.
 - 6.6. Оформлення результатів державного аудиту.
 - 6.7. Контроль якості державного аудиту.
- Контрольні запитання для самоперевірки.
Тестові завдання.
Практичні (ситуаційні) завдання

Метою даної теми є формування у студентів здатності до організації державного аудиту, який здійснює Рахункова палата України

Ключові терміни та поняття: організація аудиту ефективності діяльності, принципи організації аудиту ефективності діяльності, нагляд за проведенням аудиту ефективності діяльності, аудиторська документація, координація дій державного аудитора

Таблиця 6.1

Професійні компетентності, які формуються за темою

Компетентність, яка формується	Знання	Уміння	Комунікація	Автономність, відповідальність
Здатність організовувати державний аудит	Розуміти зміст стадій та етапів організації державного аудиту	Уміння застосовувати методи та прийоми організації державного аудиту	Готовність до співробітництва в процесі організації державного аудиту	Відповідальність за раціональну організацію державного аудиту

6.1. Процес державного аудиту та його етапи

Організація будь-якої діяльності обумовлює ефективність здійснення такої діяльності. Схема організації державного аудиту Рахунковою палатою країни наведена на рис. 6.1.

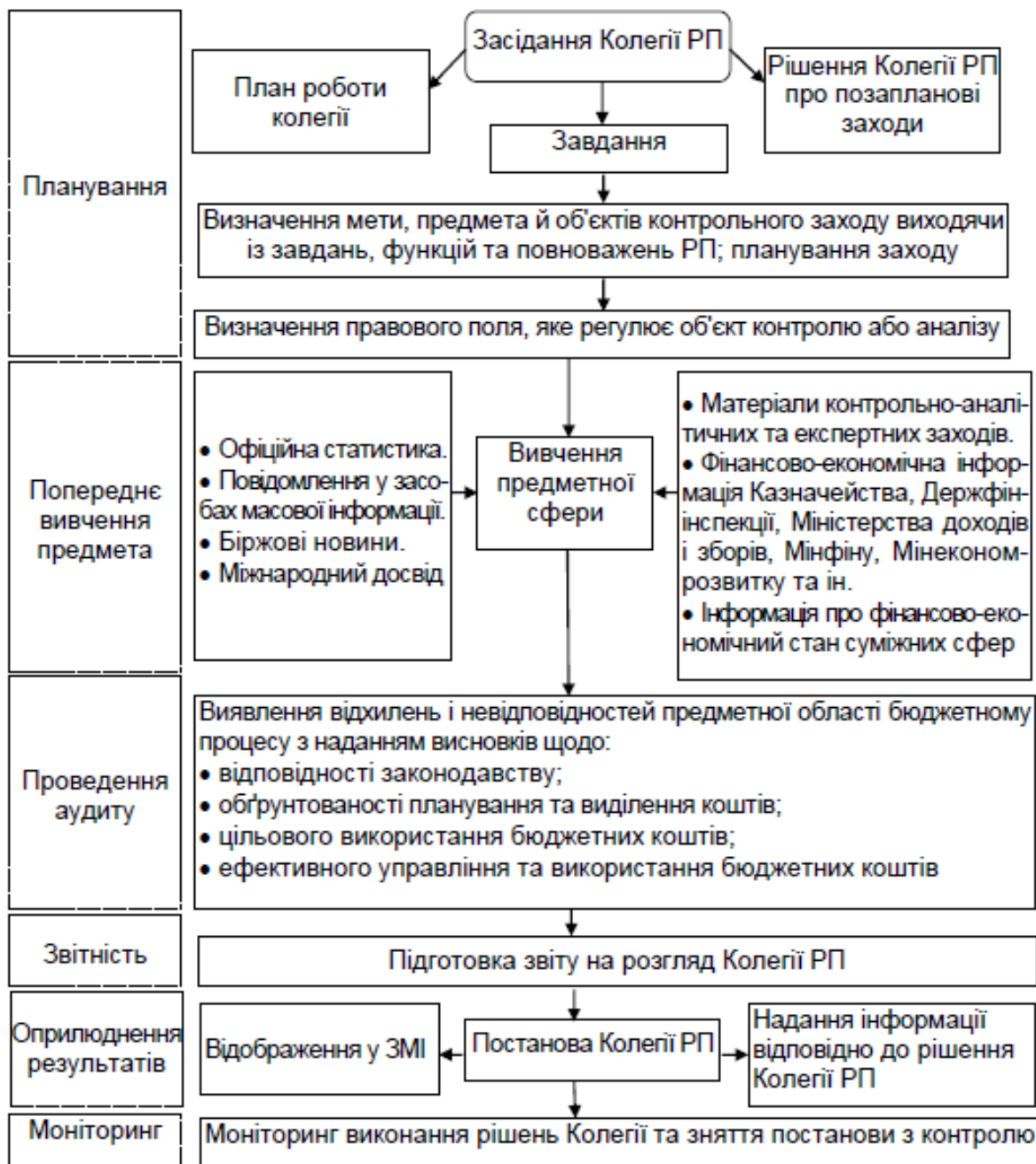


Рис. 6.1. Схема організації роботи Рахункової палати України [78]

Як подано на рис. 6.1, організація державного аудиту Рахунковою платою – це перш за все поетапний процес, який включає певні аудиторські процедури.

Процес державного аудиту – це сукупність організаційних, методичних і технічних прийомів, здійснюваних за допомогою певних процедур.

Усі аудиторські перевірки мають чітко визначену мету, що стосується одного виду або чітко окресленої групи видів діяльності, програм чи установ, які є об'єктом аудиту державних фінансів.

Процес організація роботи Рахункової включає кілька етапів: I етап – планування аудиту державних фінансів;

II етап – основний (дослідний) етап, на якому безпосередньо проводиться аудит державних фінансів;

III етап – узагальнення результатів і реалізація матеріалів аудиту державних фінансів

В основу організації роботи Рахункової палати покладено її планування.

Так, **плановість** є одним з принципів, покладених в основу функціонування Рахункової палати України як вищого органу аудиту державних фінансів. Статтею 27 Закону України "Про Рахункову палату" визначено, що Рахункова палата здійснює свою діяльність згідно з планами роботи, які затверджуються на засіданні Рахункової палати [72].

Більш детально планування державного аудиту Рахунковою палатою розглянуто у розділі теми.

Слід зазначити, що належна організація державного аудиту обумовлює необхідність дотримання певних принципів, як подані на рис. 6.2.



Рис. 6.2. Принципи організації державного аудиту

Принцип цілісності потребує розглядати об'єкт аудиту як систему, цілісне явище, сукупність складових зі власними властивостями та своєрідною системою зв'язків, які сукупно визначають властивості об'єкта аудиту. Дотримання принципу цілісності контролю об'єкта

аудиту як системи полягає у комплексному використанні усіх джерел економічної інформації про нього.

Принцип усебічності контролю визначає необхідність урахування всіх внутрішніх і зовнішніх чинників, що впливають на стан і функціонування системи контролю, її показників, зв'язків і відносин у системі та визначають її структурні та функціональні особливості.

Принцип субординації означає, що контроль має здійснюватися за схемою, послідовністю, відповідно до ієрархії структури системи господарювання, її елементів і зв'язків між ними за заздалегідь визначеними критеріями (відповідність зв'язків, взаємозалежність між елементами, точність використовуваних значень тощо). Згідно з цим принципом контроль слід розглядати як систему дій зі збирання й оброблювання інформації щодо ієрархічної структури підприємства тощо.

Принцип відповідності означає, що збирання, формування та вивчення інформації під час перевірки мають здійснюватися відповідно до організаційної та технологічної структур об'єкта перевірки, до інших орієнтирів.

Принцип адекватності означає, що в організаційному сенсі слід вирішувати питання стосовно спрощення аудиторського процесу, зниження обсягів перевірки за рахунок узагальнення тотожних ситуацій, застосування вибірових методів для вивчення однорідних об'єктів контролю

Принцип динамічності встановлює, що організація роботи аудиторів має адаптувати їх дії відповідно до ситуації за станом господарювання, обліком на об'єкті перевірки тощо.

Принцип випереджувального відображення означає, що аудитору завжди необхідно брати до уваги наявність у клієнта постійних проблем, розв'язання яких передбачає прогнозування та відображення найбільш вірогідного стану кожної системи підприємства в майбутньому. Це означає, що аудитор повинен вивчати факти та чинники, які можуть впливати на їх зміни, та передбачати такі зміни.

Принцип системо утворювальних відносин потребує визначення та вивчення саме тих показників складових, зв'язків між частинами системи контролю, що забезпечують її цілісність, існування та розвиток і разом з тим найбільш характерно віддзеркалюють конкретні її частини.

Принцип адаптивності аудиту означає пристосування його побудови, функцій, змістовності висновків до потреб конкретних структур управління, потреб системи управління в контрольній інформації.

Принцип прямоточності означає побудову й організацію таких схем або послідовностей виконання операцій дослідження чи окремого спостереження, що відповідають реальній спрямованості облікових

операцій, в результаті яких формується доказова й інша інформація, яка поступово узагальнює діяльність об'єкта перевірки.

Принцип безперервності в організації аудиту означає, що аудиторський процес має бути організований як постійно діючий, тоді він забезпечить свою контрольну функцію. Тільки безперервність аудиту забезпечить запобігання перекручення інформації в результаті помилок. Безконтрольність – підґрунтя для проявів шахрайства.

Принцип спеціалізації та кооперації – розподіл праці серед аудиторів, їх асистентів та експертів відповідно до компетентності, спеціальності, досвіду роботи в конкретних галузях тощо. Кооперування полягає в поєднанні професійних знань різних аудиторів чи спеціалізованих підрозділів для здійснення робіт із всебічного обстеження об'єкта перевірки та кооперованого формування необхідних доказів, висновків.

Принцип пропорційності – дотримання правильності розподілення працівників і їх часу на опрацювання відповідно до обсягу інформаційного забезпечення аудиту за підрозділами бухгалтерії, фінансового відділу

Можна назвати й інші принципи організації аудиту, зокрема ритмічність, паралельність тощо. Отже, ефективність здійснення організації аудиту багато в чому залежить від наявності системного підходу під час виконання стадій організації аудиту. Такий підхід має забезпечити чітку послідовність дій аудитора, що, в свою чергу, робить сам процес перевірки більш зрозумілим і логічним, а її результати – змістовними та лаконічними.

6.2. Планування державного аудиту Рахунковою палатою України

Планування державного аудиту слід розглядати у вузькому та широкому сенсі.

Так, у **широкому розумінні планування державного аудиту** – це процес вироблення аудиторської стратегії суб'єктами аудиту.

У **вузькому розумінні планування державного аудиту** – це процес, який ґрунтується на попередньому вивченні особливостей діяльності об'єкта аудиту та передбачає збирання й аналіз інформації про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, систему управління, зокрема організацію внутрішнього контролю, та досягнення об'єктом аудиту визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання

Плануючи виконання окремих процедур, **аудитор має на меті** визначити найбільш раціональне використання наявних ресурсів часу та технічних засобів для отримання об'єктивного розуміння аспектів діяльності об'єкта аудиту державних фінансів. Тому, для планування

своїї роботи аудиторів необхідно визначити доцільність виконання кожної процедури з позиції досягнення поставленої мети, дати оцінку її перевагам й недолікам, тривалості виконання та можливим результатам застосування.

У процесі створення відповідних планів аудиторської перевірки враховуються такі обставини, як:

- кількість об'єктів, діяльність яких підлягає перевірці;
- звернення органів державної влади, правоохоронних органів;
- періоди діяльності, що підлягають перевірці;
- вимоги нормативно-правових документів стосовно завдань, змістовності та термінів виконання контрольних заходів.

Стандарти INTOSAI виокремлюють два етапи в плануванні державного аудиту (рис. 6.3):

- 1) визначення потенційних сфер аудиту;
- 2) установлення критеріїв, які використовуватимуть для відбору.

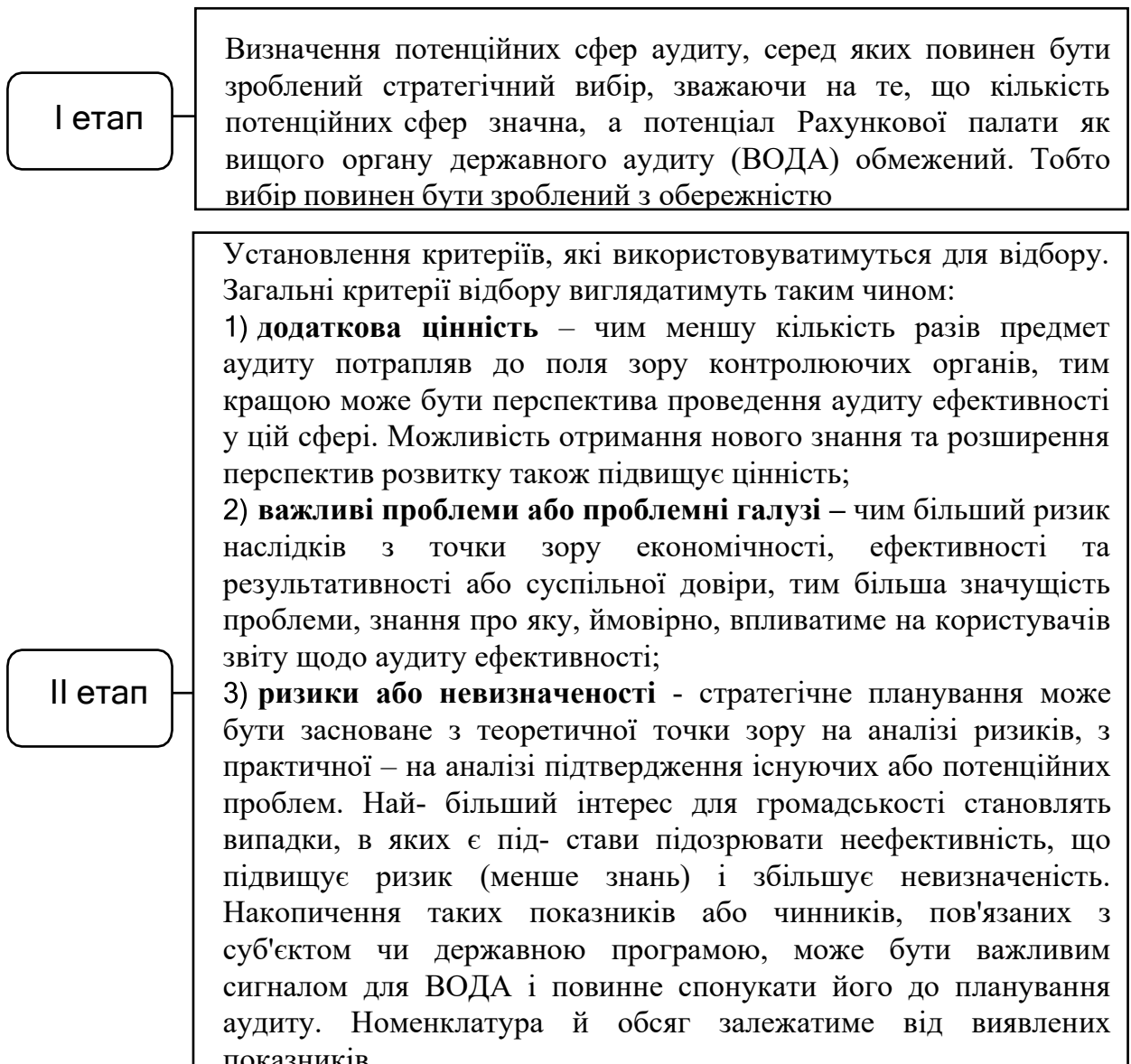


Рис. 6.3. Етапи планування державного аудиту відповідно до INTOSAI [34]

До чинників, які можуть вказувати на більш високий ризик (або невизначеність), належать такі:

- фінансові чи бюджетні кошти є суттєвими, або відбулися значні зміни в сумах;
- сфери, які традиційно схильні до ризику (закупівлі, технології, приватизація, екологія, охорона здоров'я тощо);
- нові або невідкладні роботи чи зміни в умовах (вимоги або претензії);
- складність управлінських структур, що може викликати певну заплутаність у розмежуванні обов'язків;
- відсутність надійної, незалежної й актуальної інформації про ефективність або результативність державної програми.

Слід зазначити, що планування державного аудиту відповідно до INTOSAI дозволяє визначити пріоритети у відборі потенційних перевірок, будучи механізмом для вибору теми майбутнього аудиту.

Відповідно до INTOSAI аудитор повинен планувати аудит таким чином, який гарантує здійснення аудиту високої якості в найбільш економічний, дієвий і ефективний спосіб й у встановлені терміни. Перед початком основного дослідження слід визначити цілі аудиту, масштаб і застосовану методологію. Це роблять шляхом проведення попереднього дослідження, метою якого є підготовка до основного дослідження та підготовка пропозицій до робочого плану державного аудитора. Такий підхід враховує чинний стандарт Рахункової палати "Порядок підготовки та проведення перевірок та оформлення їх результатів" (далі – Стандарт)

Стадії планування державного аудиту відповідно до Стандарту Рахункової палати України наведені на рис. 6.4.

Оцінка ступеня важливості інформації, яка буде сформульована за результатами проведення аудиту, проводиться шляхом визначення її суттєвості для потенційних користувачів. Ураховується, що **інформація є суттєвою**, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічне рішення користувачів, прийняте на основі фінансових звітів або інших джерел.

Оцінка суттєвості проводиться на стадії планування аудиту і залежить від певних особливостей: підстави аудиту; плановості (позаплановості) аудиту; об'єкта перевірки; характеру діяльності тощо. Застосовується оцінка суттєвості на етапі планування під час визначення змістовності, витрат часу й обсягу застосовуваних аудиторських процедур, у ході виконання конкретних аудиторських процедур і на етапі завершення аудиту під час оцінки ефекту, надаваного виявленими перекручуваннями та порушеннями на вірогідність бухгалтерської звітності.



Рис. 6.4. Стадії та етапи планування державного аудиту відповідно до Стандарту Рахункової палати України [80]

Крім суттєвості державний аудитор повинен оцінити й свої ризики.

Аудиторський ризик – це ймовірність висловлення аудитором неадекватного професійного судження щодо перевіреної інформації.

До елементів аудиторського ризику належать:

- **властивий ризик (ВР)** – ризик, обумовлений характеристиками організації й умовами оточуючого середовища, які неможливо перевірити засобами внутрішнього контролю;
- **ризик неефективності системи внутрішнього контролю об'єкта державного аудиту (РК)** – вірогідність того, що внутрішній контроль не підтвердить або не виявить суттєвих помилок;
- **ризик невиявлення (РН)** – вірогідність того, що процедури перевірки, виконані аудитором, та проведений ним аналіз фінансової звітності не виявить суттєвих помилок.

Оскільки, аудиторський ризик (АР) має три складові, то його загальний рівень визначається як добуток значень його елементів:

$$AP = BP \times PK \times PH, (6.1)$$

де BP – внутрішній (або властивий) ризик;

PK – ризик неефективності системи внутрішнього контролю;

PH – ризик невиявлення.

Другою стадією планування державного аудиту є визначення процедур аудиту, необхідних для вирішення конкретних завдань. Для цього слід провести оцінку системи внутрішнього контролю та середовища об'єкта аудиту.

Необхідно враховувати, що **внутрішній контроль** є процесом, який визначають і на який впливають особи, наділені повноваженнями управління та найвищого управління, а також інший персонал, який надає обґрунтовану впевненість щодо досягнення цілей об'єкта стосовно достовірності інформації, ефективності діяльності та дотримання застосовуваних законів і нормативних актів.

У процесі аналізу й оцінки системи внутрішнього контролю досліджують:

а) галузь, нормативну базу та інші зовнішні чинники, в тому числі належну концептуальну основу підготовки інформації;

б) характер об'єкта, зокрема вибір і застосування облікової політики;

в) цілі, стратегію та відповідні ризики діяльності; г) оцінку й огляд результатів діяльності;

д) внутрішній контроль [11].

Для вирішення зазначених питань необхідно визначити процедури отримання інформації, які будуть найбільш доцільними в конкретній ситуації.

Етапи розроблення аудиторських процедур наведені на рис. 6.5. Державний аудит може проводитися із застосуванням таких процедур та прийомів: обстеження, аналіз, звіряння, анкетування, тестування, експертиза та інше.

Вибір тієї чи іншої процедури залежить від завдань, які ставляться перед державним аудитором. Так, для розуміння діяльності об'єкта аудиту та його середовища використовують процедури оцінки ризиків. Під час перевірки операційної ефективності процедур контролю в запобіганні, виявленні та виправленні суттєвих відхилень на рівні тверджень застосовують тести контролю. Виявлення суттєвих відхилень на рівні тверджень проводять за допомогою процедур за суттю.

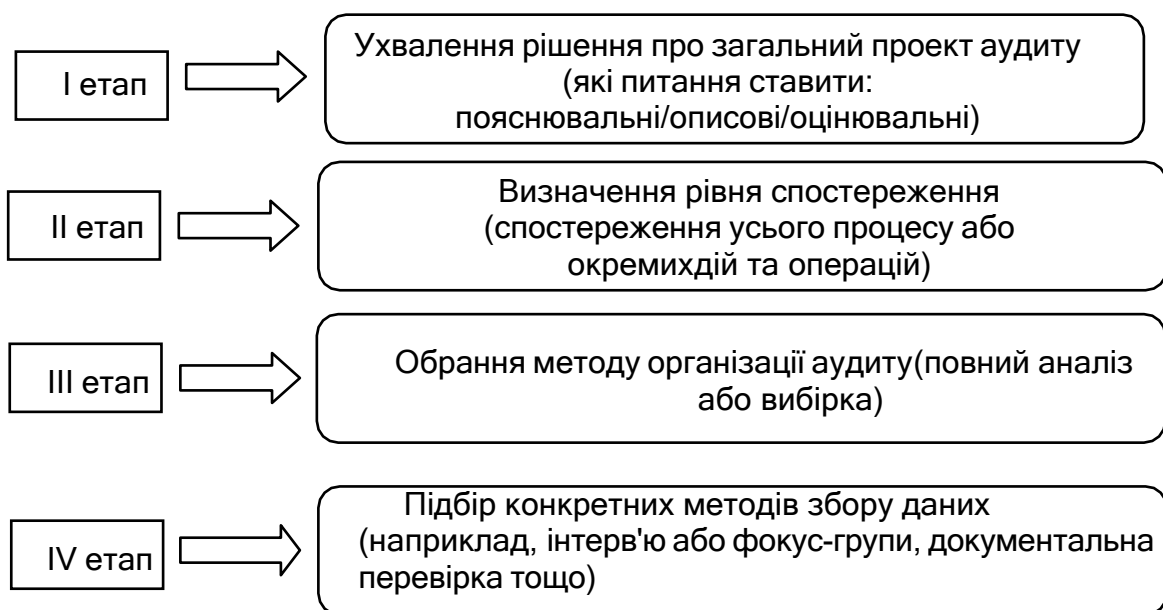


Рис. 6.5. Етапи розроблення аудиторських процедур

Переваги та недоліки методів і прийомів, що найчастіше застосовуються в державному аудиті, наведені в табл. 6.2.

Таблиця 6.2

Переваги та недоліки окремих методів і прийомів, що застосовуються в державному аудиті [11]

Метод /методичний прийом	Мета застосування	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
Інтерв'ю	Коли аудитор хоче скласти повне враження або більше дізнатися про відповіді в анкетах	Отримання повного спектра та глибини інформації; можливість розвитку відносин з опитуваними	Може зайняти багато часу, може бути складним для аналізу та порівняння; може бути дорогим
Анкетування, обстеження, контрольні списки	Коли необхідно отримати швидко та/або легко великі обсяги інформації від людей у незагрозливий спосіб	Можливість проводити анонімно; недороге адміністрування, легкість порівняння й аналізу; адміністрування одразу для багатьох людей; можливість отримання великої кількості даних; існування великої кількості вже розроблених зразків анкет; можливість гнучкості	Через обережність опитуваних не можна отримати зворотний зв'язок; формулювання може змінити сенс отриманих відповідей; безособовість; у проведенні обстежень може знадобитись експертна вибірка; неможливість отримання повної історії питання; інтерв'юер може змінити сенс відповідей опитаного

1	2	3	4
Перевірка документації	Коли аудитор хоче отримати розуміння того, як програма працює, не перериваючи її, через розгляд заявок, кошторисів, записок, протоколів тощо	Надає всеосяжну і історичну інформацію; не перериває програму або рутинну роботу аудированої особи в програмі; інформація вже існує; деякі упередження в інформації	Часто займає багато часу; інформація може бути неповною; негнучкі засоби для отримання даних; дані обмежені тим, що вже існує на аудированому об'єкті
Спостереження	Щоб зібрати точну інформацію про те, як насправді працює програма, зокрема, про процеси	Перегляд операцій програми, наскільки вони відбуваються насправді; можливість пристосуватися до подій, які відбуваються	Може ускладнити інтерпретування поведінки; може бути складним для класифікації спостережень; може впливати на поведінку учасників програми; може бути дорогим
Фокус-групи	Дослідження теми в глибину через групові дискусії, наприклад: про реакцію на досвід або пропозиції розуміння загальних скарг тощо; корисні дані про проведення оцінки маркетингу	Швидко та надійно отримання загальних вражень; ефективний спосіб отримання вичерпної інформації в стислі терміни; можливість передати ключову інформацію про програми	Може ускладнити аналіз відповіді; потрібен хороший посередник з безпеки та закриття обговорень; важко планувати одночасну роботу шести – восьми осіб

Крім того, під час проведення державного аудита застосовують такі аналітичні процедури:

- 1) аналіз методів організації роботи об'єкта перевірки;
- 2) аналіз результатів роботи об'єкта перевірки;
- 3) аналіз конкретних фактів і ситуацій, виявлених на об'єкті перевірки;
- 4) аналіз усіх наявних даних;
- 5) огляд документів.

Застосування зазначених процедур проводиться з метою виявлення порушень і недоліків у процедурах управління бюджетними коштами, забезпечення їх усунення, аналізу причин і умов таких порушень.

Також державні аудитори в разі потреби проводять огляд документів, предметів, іншого майна. **Огляд** – це форма виявлення та закріплення фактів, які мають значення для предмета перевірки.

У разі проведення огляду документів, предметів, іншого майна особа, яка здійснює перевірку складає *акт*, у якому зазначається:

- дата та місце складання акта;
- прізвище та посада особи, яка здійснює перевірку;
- прізвище та посада особи, в присутності якої проведений огляд;

предмет огляду;

факти та дані, які були з'ясовані в результаті огляду; підпис особи, яка брала участь у огляді;

підпис особи, яка здійснювала перевірку.

Акт про проведення огляду долучається до акта перевірки.

Письмові пояснення до цього акта оформлюються власноруч опитуваною особою і засвідчуються підписом опитуваного та посадової особи, яка брала пояснення.

Останньою стадією планування державного аудиту є створення планів і програм виконання контрольних заходів.

Розроблення планів державного аудиту проводиться у такій послідовності:

- 1) визначення конкретних питань для дослідження та цілей аудиту;
- 2) визначення масштабу та проекту аудиту;
- 3) визначення якості, графіка та ресурсів.

На план державного аудиту впливають: інформація про функціонування об'єкта аудиту (зокрема економічні, політичні та соціальні аспекти його діяльності); особливості нормативно-правового регулювання; переваги та недоліки організаційної структури об'єкта; особливості ведення бухгалтерського обліку на об'єкті; склад, структура та порядок формування та подання ним звітності; досвід організації та функціонування бухгалтерської служби тощо.

Перед складанням програми аудиторської перевірки суб'єктами державного аудиту особи, відповідальні за її проведення, організовують **попереднє вивчення об'єктів та предмета перевірки** за такими питаннями:

- предмет перевірки;
- перелік об'єктів, які підлягають перевірці;
- перелік конкретних питань, які будуть перевірятися, обсяг перевірки;
- напрями діяльності кожного об'єкта перевірки;
- джерела отримання інформації;
- терміни проведення перевірки;
- склад контрольної групи суб'єкта перевірки;
- інші питання.

Ці питання окреслюються в програмі державного аудиту та визначають її структуру.

Під час попереднього вивчення об'єктів і предмета перевірки проводиться аналіз:

- 1) нормативно-правових актів, що стосуються предмета перевірки;
- 2) даних щодо бюджетних призначень і фактичних витрат з

Державного бюджету України, що стосуються об'єктів і предмета перевірки;

3) фінансової та статистичної звітності, що складаються об'єктом перевірки;

4) структури об'єкта перевірки;

5) виконання об'єктом перевірки бюджетних програм та інших повноважень у частині, що стосується використання державних коштів;

6) матеріалів попередніх перевірок, проведених Рахунковою палатою з питань, які перевіряються, а також результатів перевірок, що проводилися іншими контрольними органами;

7) матеріалів засобів масової інформації.

За необхідності проводяться консультації з незалежними установами, організаціями та спеціалістами з метою виявлення досягнень у сфері, що перевіряється, та можливості їх застосування для удосконалення діяльності об'єктів перевірки.

Під час попереднього вивчення в межах предмету перевірки досліджуються такі питання:

1) наскільки діяльність об'єкта перевірки відповідає вимогам чинного законодавства України. Стан розроблення та прийняття на їх виконання документів, необхідних для ефективного здійснення цієї діяльності;

2) розподіл функцій, повноважень і відповідальності на кожному рівні управління об'єкта перевірки;

3) система звітності та моніторингу діяльності об'єкта перевірки з метою отримання об'єктивної та достовірної інформації про результати його діяльності;

4) процедури та заходи щодо забезпечення збереження фінансових і матеріальних ресурсів тощо.

На процес підготовки плану та програми державного аудиту впливають такі чинники:

– досвід роботи аудиторів, рівень їх кваліфікації, здатність взаємодіяти між собою, з працівниками об'єкта та третіми особами; координація їх роботи тощо;

– методичні підходи, які планує застосувати аудитор для вирішення конкретного завдання (такі підходи можуть стосуватися методів збирання й оброблення інформації про діяльність об'єкта, визначення рівня суттєвості інформації, оцінки аудиторського ризику, ідентифікації тверджень фінансової звітності, вибору процедур збирання й оцінки аудиторських доказів, формулювання професійного судження, яке стане підставою для підготовки аудиторського звіту або висновку).

6.3. Загальний порядок проведення державного аудиту Рахунковою палатою

Підставою для здійснення державного аудиту є план роботи Рахункової палати та підписане на виконання такого заходу відповідне доручення. У дорученні зазначаються: мета та предмет перевірки, термін її проведення, склад контрольної групи суб'єкта перевірки.

Керівник контрольної групи суб'єкта перевірки перед початком проведення перевірки пред'являє доручення уповноваженій посадовій особі об'єкта перевірки.

Посадові особи об'єкта перевірки зобов'язані забезпечити належні, в тому числі технічні, умови для роботи державних аудиторів, якісного та повного виконання поставлених перед ними завдань.

У разі створення перешкод посадовою особою об'єкта перевірки в роботі суб'єкта перевірки керівник контрольної групи суб'єкта складає протокол про адміністративне правопорушення та негайно доповідає про це члену Рахункової палати, відповідальному за проведення перевірки. Протокол про адміністративне правопорушення направляється до суду за підписом Голови Рахункової палати або його заступників.

У ході перевірки державні аудитори збирають *докази* для обґрунтування висновків, зроблених за результатами перевірки, відповідно до поставленої мети та критеріїв оцінки ефективності використання бюджетних коштів.

Докази – це зібрана та задокументована інформація, яку використовує суб'єкт перевірки з метою обґрунтування її результатів.

Докази повинні бути достатніми та достовірними.

Залежно від змістовності, докази можуть бути матеріальними та документальними.

Матеріальні докази подаються у формі фотографій, схем, карт, графіків тощо.

Документальні докази можуть бути на паперових носіях або в електронному вигляді. Вони можуть бути як внутрішніми, отриманими на об'єкті перевірки, так і зовнішніми, отриманими за його межами.

Загальні правила щодо достовірності аудиторських доказів наведені на рис. 6.6.

Усі копії та витяги з документів, інших матеріалів, які стосуються предмета перевірки, отримані членами контрольної групи суб'єкта перевірки, повинні бути засвідчені в установленому порядку. У разі необхідності копії, витяги з документів та інших матеріалів засвідчує уповноважена посадова особа об'єкта перевірки своїм підписом і печаткою.

Під час проведення перевірок працівники Рахункової палати мають право [80]:

- 1) безперешкодно входити до будь-яких приміщень і сховищ об'єкта контролю;
- 2) запитувати та вивчати оригінали документів та інші матеріали, дані на електронних носіях; отримувати у визначений керівником контрольної групи термін копії витягів з документів (у тому числі електронних);
- 3) ознайомлюватися в установленому законом порядку з документами та матеріалами, що містять інформацію з обмеженим доступом;

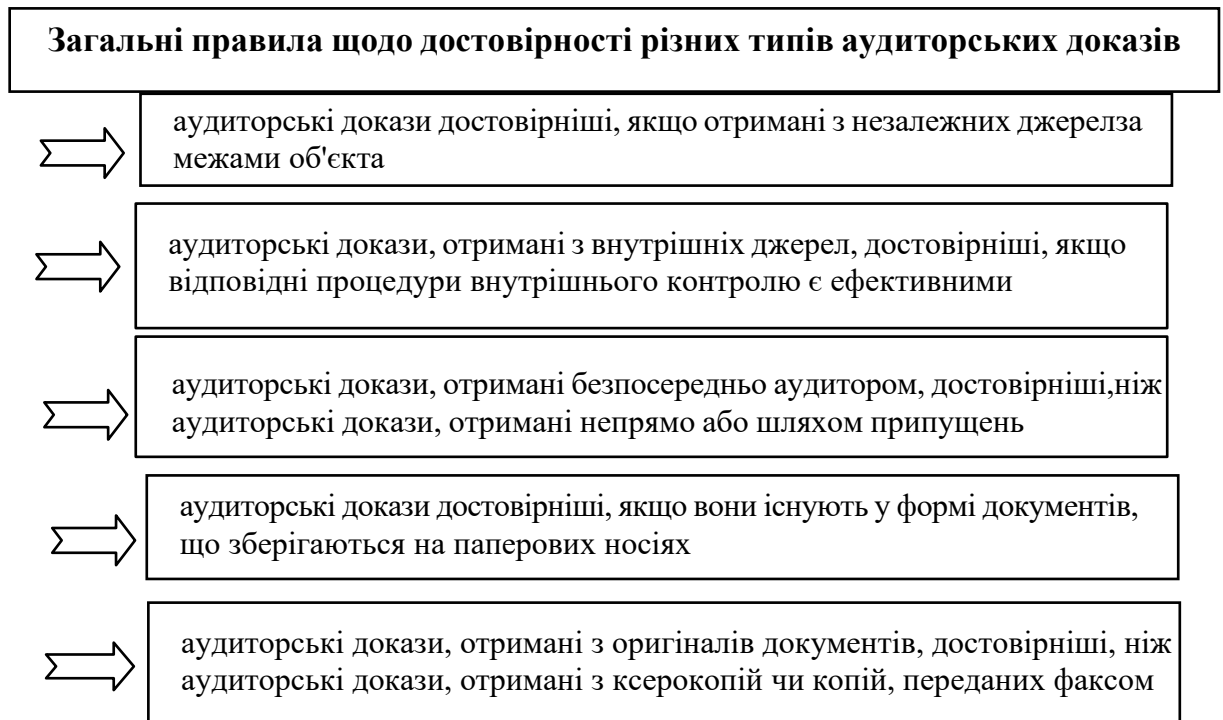


Рис. 6.6. Правила достовірності аудиторських доказів

- 4) вимагати від посадових осіб об'єкта контролю невідкладного усунення виявлених порушень і надання у визначений термін письмової інформації про це;
- 5) отримувати усні та письмові пояснення від посадових осіб об'єкта контролю;
- 6) за рішенням суду опечатувати каси та касові приміщення, склади, комори, архіви й інші приміщення об'єкта контролю, вилучати документи зі складанням відповідного акта й опису вилучених документів.

Працівники Рахункової палати під час здійснення перевірки зобов'язані [81]:

- 1) невідкладно доповідати члену Рахункової палати, відповідальному за здійснення державного аудиту, про виявлені факти заподіяння шкоди державі; вживати заходи щодо запобігання таким фактам у подальшому;
- 2) дотримуватися принципів незалежності, законності, повноти,

об'єктивності, достовірності й обґрунтованості;

3) приймати від посадових осіб об'єкта контролю подані за їх ініціативою усні та письмові заяви, зауваження, пояснення та проводити перевірку порушених у зверненнях питань;

4) не розголошувати інформацію про об'єкт контролю до розгляду матеріалів на засіданні Рахункової палати;

5) невідкладно повідомляти керівнику контрольної групи про всі випадки перешкоджання або неправомірного втручання посадових осіб об'єкта контролю або інших осіб у здійснення заходів державного аудиту; фіксувати такі випадки та вживати передбачені законом заходи для притягнення до відповідальності винних у вчиненні таких правопорушень;

6) заявляти про самовідвід від участі у здійсненні заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) за наявності обставин, що вказують на потенційний конфлікт інтересів.

У свою чергу, *посадові особи об'єкта перевірки мають право* [29]: вимагати від суб'єкта перевірки доручення на проведення аудиту; надавати заяви, зауваження та пояснення щодо предмета перевірки, а також за її результатами.

Посадові особи об'єкта перевірки зобов'язані:

сприяти нормальній роботі суб'єктів перевірки, не чинити їм перешкод, забезпечити їх робочими місцями та необхідними технічними засобами;

надавати необхідні документи, пояснення щодо питань, які стосуються предмета перевірки;

вживати невідкладних заходів відносно усунення виявлених порушень, відшкодування завданої шкоди та притягнення до відповідальності осіб, винних у скоєнні порушень.

Таким чином, чітке визначення прав та обов'язків як аудиторів Рахункової палати, так і посадовців об'єкта перевірки гарантує якісну організацію проведення аудиторських досліджень.

У разі виявлення фактів порушень, підробок, зловживань та інших порушень аудитори зобов'язані відбирати від уповноважених та інших осіб об'єкта перевірки пояснення про обставини, мотиви, причини й умови скоєння таких порушень. Отримані від уповноважених та інших осіб об'єкта перевірки пояснення з питань, які стосуються предмета перевірки, долучаються до акта перевірки.

Робота суб'єкта перевірки повинна бути зафіксована в робочих документах. Суб'єкт перевірки веде робочі документи лише на основі отриманої в ході перевірки інформації. Робочі документи ведуться у довільній формі та зберігаються разом із матеріалами перевірки.

Керівник контрольної групи суб'єкта перевірки контролює всю роботу її членів. Такий контроль здійснюється протягом усієї перевірки

та дає можливість упевнитися в тому, що:

усі оцінки та висновки підтверджуються достатніми та достовірними доказами;

усі виявлені порушення та недоліки належним чином підтверджені документально, або виправлені, або доведені до відома посадових осіб об'єкта перевірки.

Якщо метою перевірки передбачене визначення ефективності використання коштів, у програмі перевірки передбачаються критерії оцінки ефективності використання державних коштів.

Якщо під час проведення перевірки виникає потреба у доповненні або скороченні програми перевірки, внесення відповідних змін проводиться у порядку, передбаченому для затвердження програми. Термін проведення перевірки може бути змінений членом Рахункової палати, відповідальним за проведення перевірки.

6.4. Координація дій аудиторів з працівниками об'єкта перевірки

Члени групи, які здійснюють перевірку, зобов'язані взаємодіяти з керівництвом аудированої організації, з найважливіших питань.

Умови, в яких проводиться державний аудит та його результати, багато в чому залежать від характеру взаємостосунків між членами групи аудиторів і керівництвом організації, яка перевіряється. Якщо вони засновані на взаємній довірі та пошані й аудиторська група прагне під час перевірки залучати до участі в ній керівників організації, що перевіряється, то це є основою успішного проведення перевірки й отримання якісних та об'єктивних результатів.

У цілях формування таких відносин посадові особи Рахункової палати та керівники перевірок мають підтримувати зв'язки з керівниками відповідних органів центральної виконавчої влади й організацій, що перевіряються, інформувати їх про теми та час проведення перевірки, зустрічатися з ними для обговорення питань, які виникають у ході проведення перевірки, а також її результатів.

На рис. 6.7 зображена схема координації дій аудиторів під час проведення державного аудиту Рахунковою палатою.

Перед початком перевірки доцільно провести зустріч членів аудиторської групи із відповідальними керівниками та провідними спеціалістами організації, що підлягає перевірці, для того щоб [80]:

проінформувати їх про цілі та терміни проведення перевірки; роз'яснити повноваження аудиторів щодо доступу до інформації,

у тому числі конфіденційної, а також про відповідні обов'язки та відповідальність організації;

ознайомити з методологією проведення аудиту ефективності діяльності;

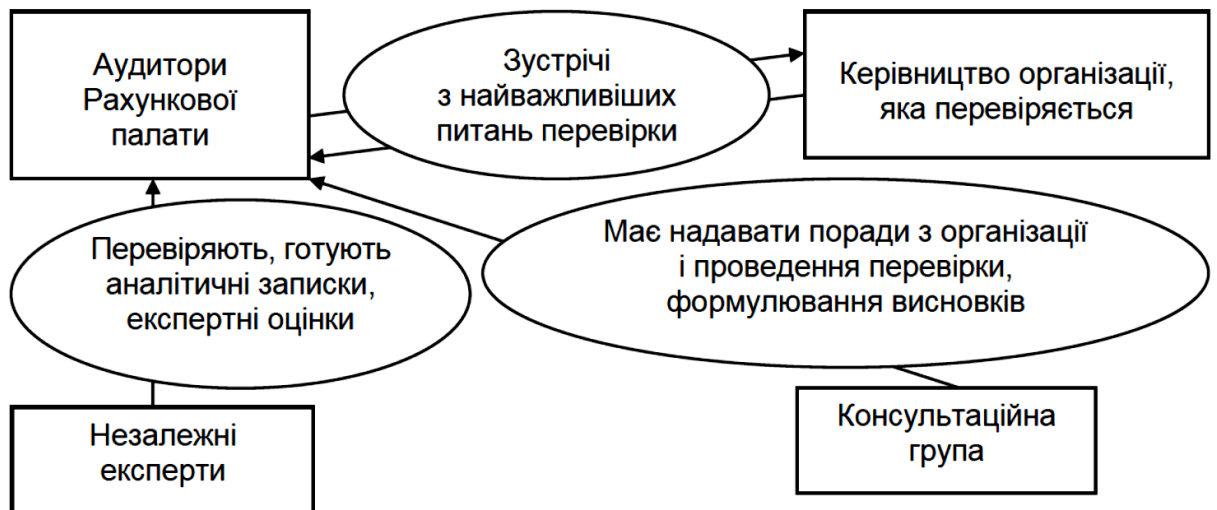


Рис. 6.7. Схема координації дій аудиторів під час проведення державного аудиту

представити склад групи, яка проводитиме перевірку; надати відповіді на запитання представників організації.

Під час перевірки необхідно взаємодіяти з керівництвом і спеціалістами об'єкта перевірки щодо визначення джерел отримання необхідної інформації та фактичних даних, а також у процесі збирання аудиторських доказів із питань перевірки. Важливо знати їх думки щодо зібраних аудиторами фактичних даних та, в разі виникнення суперечностей, отримати від них альтернативні дані чи інші джерела інформації про діяльність об'єкта перевірки.

Після закінчення перевірки слід провести заключну зустріч із представниками організації, що перевіряється, бажано в тому ж складі, який був на першій зустрічі. На цій зустрічі група аудиторів має надати й обговорити з представниками об'єкта перевірки, попередні результати аудиту ефективності діяльності, а також необхідні заходи щодо усунення виявлених недоліків і вирішення проблем у цілях підвищення ефективності діяльності.

Аудит є достатньо складним контрольним заходом, проведення якого потребує широкого діапазону знань, навичок, умінь та досвіду для його успішного проведення. Із цією метою рекомендується до проведення перевірки залучати зовнішніх незалежних експертів, які за необхідністю можуть включатися безпосередньо до складу групи або ж виконувати окремі завдання, готувати аналітичні записки, надавати експертні оцінки. Зовнішні експерти залучаються до проведення перевірки на договірній основі й, як і інші члени групи, мають добре знати цілі державного аудиту, доручене їм завдання та методику перевірки.

Окрім роботи експертів, для проведення державного аудиту можна створювати спеціальну консультаційну групу зі спеціалістів Рахункової

палати, які мають відбиратися з урахуванням відповідних знань і досвіду, рівня кваліфікації, а також розуміння предмета та проблеми даної перевірки.

Консультаційна група на основі отриманої від аудиторської групи інформації має давати поради та рекомендації щодо [59]:

- 1) підготовки програми перевірки, формування цілей та питань, які обираються для її проведення;
- 2) визначення підходів і методів її проведення, вибору критеріїв оцінки ефективності діяльності, які застосовуватимуться під час перевірки;
- 3) обґрунтування висновків сформульованих за результатами перевірки.

Таким чином, група аудиторів взаємодіє з консультаційною групою лише з найважливіших, найскладніших, а також непередбачених проблемних питань, що виникають під час проведення перевірки та потребують кваліфікованих рекомендацій для їх вирішення. Консультаційна група не повинна втручатися в хід проведення перевірки; вона не може підміняти аудиторську групу, проте має нести відповідальність за свої рекомендації. Окремі члени консультаційної групи, які є незалежними експертами у своїй сфері, можуть включатися до складу групи аудиторів як спеціальні консультанти [59].

Рішення про те, чи враховувати рекомендації консультативної групи, приймає відповідальний за проведення перевірки.

6.5. Нагляд за проведенням аудиту. Документування процесу аудиту

Головним елементом забезпечення організації та проведення якісного аудиту є *нагляд*. Основні завдання нагляду за проведенням державного аудиту відображені на рис. 6.8.

Нагляд має дуже важливе значення для досягнення цілей аудиту та відмінного виконання роботи. Тому належні нагляд і контроль за виконуваною роботою з аудиту є необхідними незалежно від професійного рівня аудиторів.

Нагляд повинен здійснюватися стосовно як змісту, так і методів аудиту.

Керівник повинен перевірити всю аудиторську роботу до підготовки остаточного варіанту висновків і звітів. Таку перевірку треба робити на кожному етапі контрольного заходу (аудиту).

Для здійснення якісного нагляду керівник групи повинен фіксувати свою діяльність шляхом документування власних спостережень і висновків. У свою чергу, група аудиторів також здійснює документування процесу перевірки. В аудиторській документації фіксуються ухвалені рішення та результати виконаної роботи на всіх

етапах перевірки.

Документування є процесом формування масиву документально зафіксованої інформації констатувального й аналітичного характеру про організаційно-правову та фінансово-господарську діяльність бюджетної установи або суб'єкта господарювання, де проводились контрольні заходи, який повинен забезпечувати розкриття теми контрольного заходу.

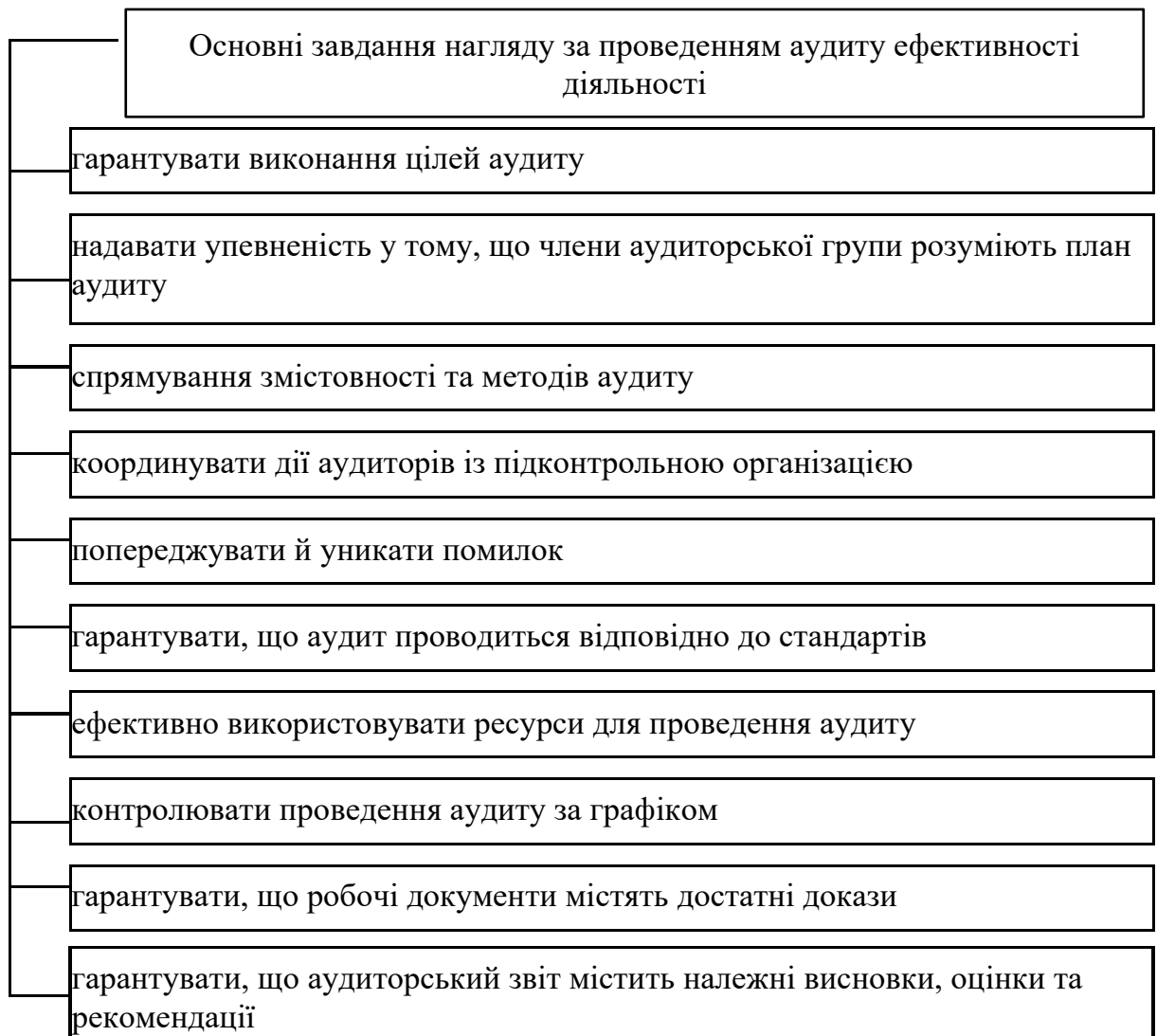


Рис. 6.8. **Основні завдання нагляду за проведенням державного аудиту**

Термін "аудиторська документація" означає матеріали (робочі документи), підготовлені аудитором (і для аудитора) або отримані ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки. Робочі документи можуть бути у формі даних на папері, на плівці, на електронних або інших носіях і зберігаються в аудитора.

Існують такі види аудиторської документації.

1) *Офіційна документація* складена за результатами аудиту державних фінансів. Є основною частиною матеріалів відповідного контрольного заходу й обов'язковою для складання документів. Суб'єкти

аудиту державних фінансів самостійно встановлюють критерії формування структури офіційної документації, дотримуючись уніфікованого підходу, сутність якого полягає в умовному поділі документа на такі частини:

- вступну;
- констатувальну (в якій зазначається зміст, характер і результати контрольного заходу).

До офіційної документації належать акти, звіти, висновки, довідки та протоколи.

2) *Додаткова документація*, складена за результатами аудиту державних фінансів. Є невід'ємною частиною матеріалів відповідних контрольних заходів і оформлена як додатки (частіше у вигляді зведених реєстрів, розрахунків, пояснень тощо); є інформацією, що підтверджує підсумки дослідження за окремими напрямками або процесами контрольного заходу, які зафіксовані в офіційній документації.

3) *Супровідна документація*, складена за результатами аудиту державних фінансів, може мати характер:

- офіційної (листування з органами державної влади й органами місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання та громадянами з питань, які стосуються результатів аудиту державних фінансів; інші офіційні документи, оформлені після його закінчення);
- неофіційної (внутрішні документи суб'єктів державного та незалежного аудиту стосовно розгляду або оцінки результатів аудиторських процедур).

4) *Робоча документація*, складена за результатами аудиту державних фінансів. Це допоміжні неофіційні записи, в яких аудитор фіксує отриману інформацію. Вона може бути оформлена у вигляді простих записів, таблиць з групуванням цифрових чи інших даних, їх аналізом тощо.

Аудитор повинен готувати робочі документи, достатньо повні та детальні для забезпечення загального розуміння аудиторської перевірки. До складу документів, що оформлюються під час проведення перевірки, належать [29]: план вивчення об'єкта перевірки; програма проведення перевірки; акти; робочі документи та матеріали; звіт, інші документи (протоколи про адміністративні стягнення, інформаційні листи), оформлені за результатами перевірки.

Робочі документи, як правило, мають містити: робочий план проведення перевірки;

інформацію про галузь, економічне та правове середовище, в якому об'єкт перевірки здійснює свою діяльність;

інформацію, що стосується організаційно-правової форми й організаційної структури об'єкта перевірки;

аналіз найважливіших економічних показників діяльності об'єкта,

що перевіряється, та тенденцій їх зміни;

відомості про характер, часові рамки й обсяг процедур проведення перевірки зі вказівкою їх виконавців і результатів виконання;

висновки, пропозиції та рекомендації, зроблені аудитором з найважливіших питань перевірки;

оглядові, аналітичні та попередні звіти, що готуються на всіх етапах проведення перевірки;

фрагменти або копії необхідних юридичних документів, угод і протоколів;

копії фінансової звітності;

копії листування з питань перевірки з керівниками об'єкта перевірки; копії повідомлень, направлених іншим організаціям, експертам і

третім особам та отриманих від них.

Робочі документи мають бути складені та систематизовані так, щоб відображувати особливості кожної конкретної перевірки та потреби членів аудиторської групи під час її проведення. Вони також мають містити резюме з покажчиком і перехресними посиланнями на документи. Уся підтверджувальна інформація може, за необхідності, мати систему перехресних посилань на відповідну робочу документацію, а також на програму аудиту з ефективності діяльності. Це дозволяє уникнути постійного перегляду інформації за всім файлом і забезпечує легкість доступу до всієї інформації, яка стосується проведення аудиту ефективності діяльності.

Усі робочі документи, що оформлюються в процесі проведення перевірки, слід вважати конфіденційними. Організація, яка перевіряється, державні органи та громадськість не повинні мати доступу до робочої документації без офіційного запиту та відповідного дозволу керівництва Рахункової палати.

6.6. Оформлення результатів державного аудиту

За результатами здійснення аудиту ефективності, фінансового аудиту складається **Акт**, у якому зазначаються: фактичний стан справ щодо предмета аудиту (а в разі виявлення фактів порушень законодавства або недоліків ці факти зазначаються з наведенням інформації про акти законодавства, що порушені, а також розмір заподіяних збитків); факти неефективного використання коштів державного бюджету [72].

В Акті наводиться перелік документів, інших матеріалів, які перевірялися, аналізувалися, оцінювалися під час здійснення аудиту ефективності, фінансового аудиту [72].

Керівник контрольної групи несе персональну відповідальність за об'єктивність та обґрунтованість викладених у Акті фактів.

Акт підписується керівником контрольної групи, членами контрольної групи та керівником об'єкта контролю (а в разі його відсутності – посадовою особою об'єкта контролю, яка його заміщує).

Примірник підписаного Акта надається об'єкту контролю [72].

За наявності зауважень щодо змістовності Акта керівник об'єкта контролю (а в разі його відсутності – посадова особа об'єкта контролю, яка його заміщує) підписує його із застереженнями та подає (надсилає) у термін, визначений Регламентом Рахункової палати (але не пізніше п'яти робочих днів), члену Рахункової палати, відповідальному за здійснення аудиту ефективності, фінансового аудиту, аргументовані письмові зауваження стосовно положень Акта, з якими не погоджується. Такі зауваження додаються до Акта й є його невід'ємною частиною. Вони розглядаються членом Рахункової палати під час складання Звіту за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) [72].

Також за результатами здійснення заходів державного аудиту, проведеного Рахунковою палатою складається аудиторський Звіт. Складовими частинами Звіту є Акт (у разі наявності), висновки та рекомендації (пропозиції).

Аудиторський Звіт – офіційний документ, який містить результати проведеного державного аудиту, висновки, пропозиції та рекомендації щодо усунення фактів неефективного використання бюджетних коштів, а також поліпшення управління ними.

Аудиторський Звіт:

- дозволяє повідомити про результати аудиту державних фінансів посадовим особам усіх рівнів влади;
- сприяє тому, що результати аудиту стають більш зрозумілими та переконливими;
- забезпечує можливість відкритого обговорення результатів аудиту;
- сприяє подальшому дослідженню діяльності об'єктів аудиту державних фінансів.

Звіт повинен містити: стислий опис виявлених фактів та оцінку їх відповідності чинному законодавству України; критерії оцінки ефективності використання бюджетних коштів та оцінку виявлених фактів відповідно до цих критеріїв; оцінку ефективності управлінських рішень, стану внутрішнього контролю, бюджетного планування; обсяг, характеристику та кваліфікацію бюджетних правопорушень і неефективного використання бюджетних коштів; причини, що призвели до порушень та недоліків; потенційні проблеми; висновки та пропозиції.

Відображені у Звіті результати аудиту мають виключати неоднозначне трактування будь-яких його положень і містити лише обґрунтовану й об'єктивну інформацію. Звіти повинні об'єктивно та чітко

подавати факти, їх оцінку, а також зосереджуватися на основному. Мова звіту повинна бути точною та загальнодоступною.

Звіт підписує та представляє на засіданні Рахункової палати член Рахункової палати, відповідальний за здійснення відповідного державного аудиту.

Не пізніше як за **сім робочих днів** до розгляду на засіданні Рахункової палати проект Звіту обговорюється відповідним членом Рахункової палати й уповноваженою посадовою особою об'єкта контролю. У **п'ятиденний термін** об'єкт контролю може надати письмові зауваження щодо змістовності проекту Звіту відповідному члену Рахункової палати, який їх розглядає та складає довідку про результати розгляду зауважень. Такі зауваження та довідка додаються до звіту й є його невід'ємними частинами.

Після затвердження на засіданні Рахункової палати Звіт надсилається об'єкту контролю.

Стандарти INTOSAI зауважують, що аудитори повинні адекватно документувати аудиторські докази в робочих документах, у тому числі щодо планування, виконання робіт і винесення рекомендацій.

Оформлення належних робочих документів є важливим з кількох причин:

а) для підтвердження та підтримки судження та Звіту аудитора; б) для підвищення ефективності та результативності аудиту;

в) вони слугують джерелом інформації для підготовки звітів або надають відповіді на будь-які запити від аудиторів, що залучені до перевірки; г) можуть бути доказом того, що аудитор діяв відповідно до стандартів

аудиту;

д) сприяють плануванню та нагляду;

е) допомагають професійному розвитку аудитора;

ж) сприяють тому, щоб делегована робота була виконана належним чином.

Етапи підготовки звіту за результатами аудиту наведені на рис. 6.9.

Більш детально зупинимося на першому етапі, на якому проводиться підготовка проекту Звіту за результатами аудиту. Вона здійснюється у відповідності та в терміни, передбачені програмою проведення перевірки, та проходить такі етапи:

1) члени контрольної групи суб'єкта перевірки формують попередній проект Звіту, який розглядається членом Рахункової палати, відповідальним за проведення перевірки;

2) за необхідності, члени контрольної групи суб'єкта перевірки доопрацьовують проект Звіту з урахуванням зауважень члена Рахункової палати, відповідального за проведення перевірки. Після доопрацювання проект Звіту подається керівником контрольної групи суб'єкта перевірки

члену Рахункової палати, відповідальному за проведення перевірки;

3) за результатами розгляду й опрацювання членом Рахункової палати, відповідальним за проведення перевірки, його обговорення з уповноваженою особою об'єкта перевірки, готується та підписується остаточний варіант проекту Звіту, який подається на розгляд першому заступнику або заступнику Голови Рахункової палати (відповідно до розподілу обов'язків між ними) для підготовки висновку щодо відповідності змістовності Звіту затвердженій програмі перевірки;

4) після розгляду проекту Звіту заступниками Голови Рахункової палати й Експертною радою проект Звіту подається на розгляд і затвердження Колегії Рахункової палати.



Рис. 6.9. Етапи підготовки Звіту про результати аудиту

Результати державного аудиту оприлюднюються через: доповіді та виступи у Верховній Раді України, її комітетах, Кабінеті Міністрів України; через участь у парламентських слуханнях і Днях Уряду; публікацію Звіту або його частин;

випуск і поширення інформаційних та довідкових збірників, бюлетенів (спеціальних бюлетенів);

проведення прес-конференцій, брифінгів, інтерв'ю;

публікації та висвітлення виступів членів Рахункової палати або інших відповідальних працівників Рахункової палати у засобах масової інформації; проведення тематичних теле та радіопередач з питань діяльності

Рахункової палати;

веб-сторінку в Інтернеті;

повідомлення у засобах масової інформації про результати розгляду Колегією Рахункової палати матеріалів перевірок.

6.7. Контроль якості державного аудиту

Забезпечення якості державного аудиту дозволить належним чином підтримати реформи системи державного управління.

Слід зазначити, що розуміння якості державного аудиту полягає у визначенні його специфічної сутнісної характеристики, а також тих властивостей, що виділяють його з-поміж інших видів контролю.

Якість державного аудиту – це його здатність задовольнити суспільні потреби у достовірній, повній, точній, своєчасній інформації про те, як здійснюється державне управління.

Під час контролю якості проведення державного аудиту рекомендується використання переважно документальних методичних прийомів і способів, а саме – перевірки: формальної, арифметичної, експертної, логічної, нормативно-правової, економічної, зустрічної. Крім того, доречно здійснювати опитування учасників аудиту державних фінансів у формі інтерв'ю (усна бесіда) й анкетування (письмове опитування).

Відповідно до Стандарту Рахункової палати "Порядок підготовки та проведення перевірок та оформлення їх результатів" від 27.12.2004 р.

№ 28–6 працівники Рахункової палати під час здійснення перевірки зобов'язані:

- дотримуватися принципів законності, повноти, об'єктивності, достовірності й обґрунтованості;

- на будь-якій стадії перевірки приймати від посадових осіб об'єкта перевірки подані за їх ініціативою заяви, зауваження, пояснення щодо предмета перевірки та проводити перевірку викладених у цих зверненнях питань, про що зазначати в Акті перевірки;

- не оприлюднювати матеріали перевірки щодо об'єкта перевірки до розгляду їх Колегією Рахункової палати;

- у разі виявлення фактів, які свідчать про скоєння злочину, інформувати про це правоохоронні органи.

Невиконання законних вимог суб'єктами перевірки або створення

перешкод у їх роботі тягне за собою **кримінальну, адміністративну чи дисциплінарну відповідальність**.

Керівник контрольної групи суб'єкта перевірки підписує кожну сторінку Акта та несе персональну відповідальність за його об'єктивність та обґрунтованість. Інші члени контрольної групи суб'єкта перевірки несуть відповідальність у частині виконаного ними обсягу робіт.

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Визначте, що є організацією аудиторської діяльності, організацією державного аудиту й який взаємозв'язок між цими поняттями.
2. Які основні принципи державного аудиту?
3. Які основні стадії планування державного аудиту?
4. З якою метою здійснюється координація дій аудиторів з діями працівників об'єкта перевірки?
5. З якою метою здійснюється нагляд?
6. Обґрунтуйте необхідність нагляду за проведенням аудиту.
7. Який порядок документування процесу державного аудиту?
8. Які вимоги висуваються до складання робочих документів державного аудитора Рахункової палати України?
9. Що повинні містити робочі документи державного аудитора Рахункової палати України?
10. Що є головним елементом забезпечення організації та проведення якісного аудиту?

Тестові завдання

1. *Форма виявлення та закріплення фактів, які мають значення для предмета перевірки, – це:*
 - а) спостереження; б) анкетування; в) огляд.
2. *Належна організація державного аудиту Рахунковою палатою обумовлює необхідність дотриманні принципів:*
 - а) динамічності, об'єктивності, відповідності, адекватності;
 - б) прямоточності, пропорційності, субординації;
 - в) безперервності, адаптивності, спеціалізації і кооперації;
 - г) правильні відповіді б та в;
 - д) усі відповіді правильні.
3. *Скільки стадій має організація державного аудиту Рахунковою палатою:*
 - а) три стадії; б) чотири стадії;
 - в) п'ять стадій. г) шість стадій?

4. *Необхідність врахування усіх внутрішніх і зовнішніх чинників, що впливають на стан і функціонування системи контролю, – це принцип:*
- а) усебічності; б) цілісності; в) відповідності.
5. *Імовірність висловлення аудитором неадекватного професійного судження щодо перевіреної інформації – це:*
- а) аудиторське судження; б) аудиторський ризик;
 - в) аудиторський висновок; г) аудиторське дослідження.
6. *Ризик неефективності системи внутрішнього контролю об'єкта державного аудиту – це:*
- а) вірогідність того, що процедури перевірки, виконані аудитором, і проведений ними аналіз фінансової звітності не виявить суттєвих помилок;
 - б) вірогідність того, що внутрішній контроль не підтвердить або не виявить суттєвих помилок;
 - в) ризик, обумовлений характеристиками організації й умовами оточуючого середовища;
 - г) немає правильної відповіді.
7. *У разі проведення огляду документів, предметів аудитор складає:*
- а) акт; б) висновок; в) довідку.
8. *На основі чого здійснюється державний аудит Рахунковою палатою:*
- а) наказу; б) доручення; в) розпорядження?
9. *Докази – це:*
- а) виявлення та закріплення фактів, які мають значення для предмета перевірки;
 - б) зібрана та задокументована інформація, яку використовує суб'єкт перевірки з метою обґрунтування результатів перевірки;
 - в) отримання базової інформації про об'єкт аудиту, включаючи інформацію про специфіку його діяльності; збирання нормативно-правових актів; отримання установчих, розпорядчих та інших документів від об'єкта аудиту.
10. *Правила достовірності аудиторських доказів:*
- а) аудиторські докази, отримані з внутрішніх джерел, достовірніші, якщо відповідні процедури внутрішнього контролю є ефективними;
 - б) аудиторські докази достовірніші, якщо вони існують у формі документів, що зберігаються на паперових носіях;
 - в) аудиторські докази, отримані з оригіналів документів, достовірніші, ніж аудиторські докази, отримані з ксерокопій чи копій, переданих факсом;
 - г) усі відповіді правильні.
11. *Під час проведення перевірки працівники Рахункової палати мають право:*
- а) вимагати від посадових осіб об'єкта перевірки невідкладного

усунення виявлених порушень і надання у визначений термін інформації про це;

б) ознайомитися з таємними документами та документами з обмеженим доступом за умови наявності допуску до державної таємниці й інших необхідних документів;

в) отримувати всю необхідну інформацію на об'єкті перевірки, від вищих установ і організацій, банків, інших установ і організацій, пов'язаних з діяльністю об'єкта перевірки;

г) усі відповіді правильні.

12. Види аудиторської документації:

а) офіційна, додаткова, супровідна та робоча;

б) офіційна, неофіційна, робоча й інформативна;

в) офіційна, електронна, супровідна та робоча;

г) немає правильної відповіді.

13. Офіційний документ, який містить результати проведеного державного аудиту, а також висновки, пропозиції та рекомендації щодо усунення фактів неефективного використання бюджетних коштів, а також поліпшення управління даними коштами, – це:

а) акт; б) аудиторський висновок;

в) довідка; г) аудиторський звіт.

14. Підготовка звіту про результати аудиту складається з:

а) чотирьох етапів; б) п'яти етапів; в) шести етапів.

15. Посадові особи об'єкта перевірки зобов'язані:

а) сприяти нормальній роботі суб'єктів перевірки, не чинити їм перешкод, забезпечити їх робочими місцями та необхідними технічними засобами;

б) надавати необхідні документи, пояснення щодо питань, які стосуються предмета перевірки;

в) вживати невідкладних заходів відносно усунення виявлених порушень, відшкодування завданої шкоди та притягнення до відповідальності осіб, винних у скоєнні порушень;

г) усі відповіді правильні.

Практичні (ситуаційні) завдання

Стереотипні завдання

Завдання 6.1

Укажіть правильні відповіді.

1. Принцип державного аудиту, що характеризує аналіз усіх можливих чинників і зв'язків у діяльності об'єкта аудиту, – це принцип ...

2. Принцип державного аудиту, який характеризує усунення всіх суб'єктивних оцінок і пріоритетів, – це принцип

3. Про найважливіші результати роботи Рахункова палата інформує ... (назвати органи державної влади в Україні).

4. Нагляд за проведенням державного аудиту здійснює ... (вказати посаду).

5. Інформація, яку збирає державний аудитор в ході дослідження, відображується у

Завдання 6.2

Дайте визначення таким термінам і поняттям:

Принцип спеціалізації – це

Принцип кооперації – це

Принцип пропорційності – це

Принцип прямоточності – це

Принцип ритмічності – це

Координація дій – це

Нагляд – це

Робочі документи державного аудитора – це

Якість державного аудиту – це...

Діагностичні завдання

Завдання 6.3

Необхідно розробити форму робочого документу державного аудитора, в якому можна вести облік результатів його роботи. Пропонується в якості прикладу використовувати вже відомі форми робочих документів.

Завдання 6.4

Аудитори Рахункової палати здійснювали аудит ефективності діяльності місцевої райдержадміністрації. У ході аудиторського дослідження виникла необхідність перевірки документів з обмеженим доступом. Установити, чи є у аудиторів на це право і чи зобов'язані посадові особи місцевої райдержадміністрації надавати такі документи.

Завдання 6.5

Рахункова палата розпочинає перевірку міської райдержадміністрації. Перед початком перевірки аудитори провели зустріч з керівниками та провідними спеціалістами органу, на якій представили тільки програму аудиту з ефективності діяльності. Проаналізувати дану ситуацію з погляду обов'язків державного аудитора щодо координації дій з працівниками об'єкта перевірки.

Завдання 6.6

Установіть відповідність між практичними діями державного аудитора та методичними прийомами державного аудитора.

Таблиця 6.3

Методичні прийоми державного аудитора

<i>Практичні дії аудитора</i>	<i>Методичний прийом</i>
Аудитор перевіряє кошторис на наявність всіх реквізитів	
Аудитор перевіряє суми кошторису та плану асигнувань	
Складається акт ревізії	
Аудитор перевіряє наявність матеріальних цінностей	
Аналізуються показники фінансової звітності	
Виявлені недоліки заносяться до робочого документу аудитора	

Завдання 6.7

Установіть відповідність між практичними діями аудитора Рахункової палати України та загальновідомими принципами аудиту ефективності діяльності.

Таблиця 6.4

Принципи аудиту ефективності діяльності щодо практичних дій аудитора

<i>Практичні дії аудитора</i>	<i>Принцип</i>
Аудитор розглядає об'єкт аудиту як систему	
Аудитор враховує всі внутрішні та зовнішні чинники	
Будується схема аудиту відповідно до ієрархії структури	
Аудитор використовує вибіркові методи дослідження	
Аудиторський процес організовується як постійний	
Розподіл праці серед аудиторів, асистентів та експертів будується відповідно до компетентності та досвіду їх роботи у конкретних галузях	

Евристичні завдання

Завдання 6.8

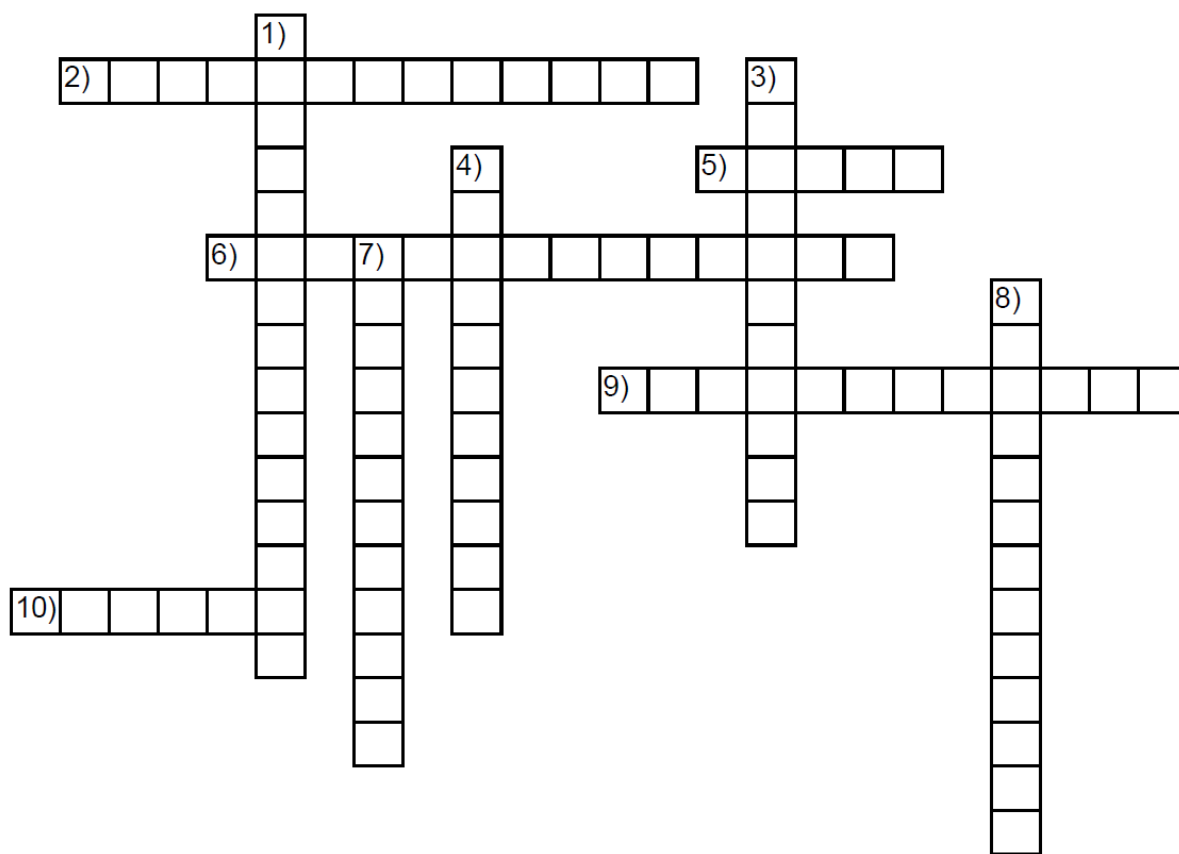
Порівняйте процес організації державного аудиту, який здійснює Рахункова палата і Державна аудиторська служба України України.

Необхідно:

- 1) схематично відобразити процес організації державного аудиту, який здійснює Рахункова палата і окремо – Державна аудиторська служба України України;
- 2) зробити відповідні висновки;
- 3) результати оформити у вигляді таблиці.

Завдання 6.9

Розв'яжіть кросворд.



Запитання

За горизонталлю:

- 2) Назвіть один з загальнонаукових методів державного аудиту.
- 5) Що є формою виявлення та закріплення фактів, які мають значення для предмета перевірки?
- 6) Назвіть специфічний метод державного аудиту, до якого належать інформаційне моделювання, дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно-правове регулювання.

9) Назвіть принцип аудиту, який встановлює, що організація роботи аудиторів має адаптувати їх дії відповідно до ситуації зі станом господарювання, обліком на об'єкті перевірки тощо.

10) Як називається зібрана та задокументована інформація, яку використовує суб'єкт перевірки з метою обґрунтування результатів перевірки?

За вертикаллю:

1) Назвіть специфічний метод державного аудиту до якого належать інвентаризація, контрольні замірювання робіт, спостереження, технологічний контроль, службове розслідування, експеримент

3) Що обумовлює ефективність здійснення аудиторської діяльності?

4) Назвіть принцип аудиту, який визначає необхідність врахування всіх внутрішніх і зовнішніх чинників, що впливають на стан і функціонування системи контролю, її показників, зв'язків і відносин в системі та визначають її структурні та функціональні особливості.

7) Назвіть третій етап організації роботи Рахункової Палати.

8) Назвіть метод/методичний прийом метою застосування якого є збирання точної інформації про те, як насправді працює програма, зокрема про процеси.

Тема 7. Державний аудит виконання бюджетних програм (аудит ефективності)

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

7.1. Мета, завдання й об'єкти державного аудиту виконання бюджетних програм.

7.2. Методика проведення державного аудиту виконання бюджет-них програм .

7.3. Оформлення та реалізація результатів аудиту.Контрольні запитання для самоперевірки.

Тестові завдання.

Практичні (ситуаційні) завдання

Метою даної теми є формування в студентів здатності щодо здійснення державного аудиту виконання бюджетних програм

Ключові терміни та поняття: програмно-цільовий метод, бюджетна програма, державна цільова програма, паспорт бюджетної програми, результативні показники бюджетної програми, державний аудит ефективності виконання бюджетних програм, проблема аудиту ефективності, гіпотези аудиту ефективності, аудиторський звіт

Таблиця 7.1

Професійні компетентності, які формуються за темою

Компетентність, яка формується	Знання	Уміння	Комунікація	Автономність, відповідальність
1	2	3	4	5
Здатність здійснювати державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм	Знання методики державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	Уміння застосовувати методики державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	Донесення до управлінського персоналу проблемних питань, що виявлені під час державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	Відповідальність за правильність застосування методів і прийомів

1	2	3	4	5
Здатність оформлювати та реалізовувати результати державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	Знання порядку оформлення та реалізація результатів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	Уміння складати узагальнювальні документи за результатами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	Донесення до управлінського персоналу результатів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	Відповідальність за складання узагальнювальних документів

7.1. Мета, завдання й об'єкти державного аудиту виконання бюджетних програм

Ефективне використання бюджетних коштів – це одна з найважливіших проблем багатьох країн світу. Особливо актуальна ця проблема для України, яка здійснює свою бюджетну політику в умовах обмежених бюджетних ресурсів. Ураховуючи це, основним завданням для органів державного фінансового контролю є визначення пріоритетів під час розподілу фінансових ресурсів, джерел їх фінансування та забезпечення контролю за цільовим, ефективним використанням бюджетних коштів.

Для успішного виконання цих завдань більшість розвинених країн застосовує програмно-цільовий метод формування бюджету. В Україні ж упровадження програмно-цільового методу почалося після ухвалення в 2001 році Бюджетного кодексу.

Програмно-цільовий метод спрямований на визначення головних цілей держави, складання програм для їх досягнення, забезпечення цих програм фінансовими ресурсами, оцінку ефективності використання бюджетних коштів у процесі виконання завдань програм [35].

Програмно-цільовий метод передбачає, що:

- 1) усі витрати бюджету повинні затверджуватися у вигляді програм (раніше фінансувалися тільки функції або установи);
- 2) кожна програма повинна мати свого виконавця;
- 3) програма повинна мати цілі і кількісне вимірювання.

У Бюджетному кодексі України визначено, що "бюджетна програма – це систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій" [39]. Таке ж визначення бюджетної програми запропоноване в Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

Фахівці у галузі державного фінансового контролю – такі, як

Єфименко Т. І., Стефанюк І. Б. і Рубан Н. І. визначають, що бюджетна програма є формою реалізації програмно-цільового методу в бюджетному процесі, метою застосування якого є встановлення безпосереднього зв'язку між виділенням бюджетних коштів і результатами їх використання [29]. Отже бюджетна програма має такі ж цілі, як і програмно-цільовий метод. Основні цілі бюджетної програми наведені на рис. 7.1.

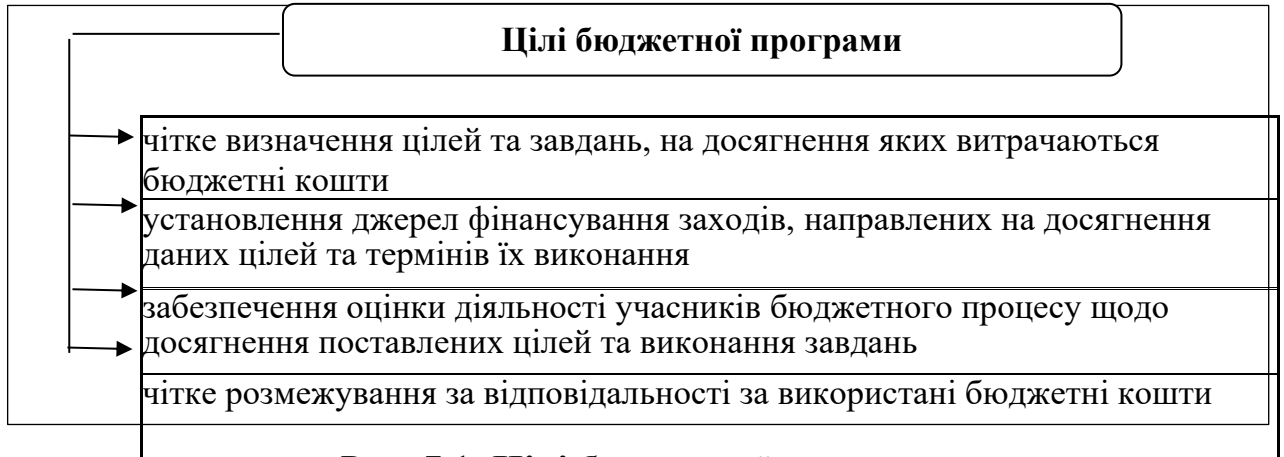


Рис. 7.1. Цілі бюджетної програми

На рис. 7.2 наведено фрагмент бюджетної програми.

Бюджетна програма "Захист від шкідливої дії вод сільських населених пунктів і сільськогосподарських угідь" 1. Проведення робіт на річках та інших водних об'єктах: будівництво гідротехнічних споруд (захисні протипаводкові дамби, насосні і компресорні станції, водознижувальні свердловини, підпірні та регулювальні споруди, водоскиди та водозабори), що захищають від затоплення паводковими та повеневими водами, а також від підтоплення ґрунтовими водами сільські населені пункти та сільськогосподарські угіддя; гідрометричних споруд, на яких проводиться вимірювання кількісних характеристик поверхневих вод; берегоукріплення; регулювання русел річок, очищення озер, ставків та інших водних об'єктів, забезпечення покращання санітарного стану річок; упорядження водовідведення в сільських населених пунктах (перебудовування систем водовідведення, відведення паводкових і повеневих вод із затоплених територій). 2. Проведення проектно-розвідувальних робіт (розроблення проектно-кошторисної документації та документації, пов'язаної з винесенням в натуру прибережних захисних смуг, водоохоронних зон, зон можливого затоплення паводковими і повеневими водами). 3. Будівництво та реконструкція об'єктів виробничого призначення для служб експлуатації протипаводкових споруд. 4. Придбання устаткування, машин і механізмів для загонів з проведення невідкладних та аварійних робіт (створення аварійного запасу матеріалів для миттєвого реагування на ситуацію, що склалася внаслідок шкідливої дії вод на об'єктах будівництва, реконструкції та відновлення гідротехнічних споруд). Реконструкція та розширення існуючої мережі споруд для ведення гідрометеорологічних спостережень на річках та інших водних об'єктах

Рис. 7.2. Фрагмент бюджетної програми

Існує певна класифікація бюджетних програм. Так, за своєю спрямованістю бюджетні програми поділяються на: економічні, наукові, науково-технічні, соціальні, національно-культурні, екологічні, оборонні та правоохоронні.

У чинному законодавстві визначено, що *бюджетна програма може включати державні цільові програми* [60]. У свою чергу, *державна цільова програма* – це комплекс взаємопов'язаних завдань і заходів, спрямованих на розв'язання найважливіших проблем розвитку держави, окремих галузей економіки або адміністративно-територіальних одиниць. Програма здійснюється з використанням коштів Державного бюджету й узгоджена за термінами виконання, складом виконавців, ресурсним забезпеченням.

Основні відмінності бюджетних програм від державних цільових програм наведені в табл. 7.2.

Таблиця 7.2

Відмінності бюджетних програм від державних цільових програм
[13]

Відмінні ознаки	Пояснення
<i>Мета розроблення програми</i>	Одна з головних умов розроблення державної цільової програми – існування проблеми, розв'язання якої неможливе засобами територіального чи галузевого управління, потребує державної підтримки, координації діяльності центральних і місцевих органів виконавчої влади й органів місцевого самоврядування. Формування бюджетних програм здійснюється не тільки за умови існування проблеми
<i>Виконавець програми</i>	Відповідальними виконавцями бюджетної програми можуть бути головний розпорядник чи інший відповідальний виконавець; до виконання державної цільової програми можуть залучатися декілька головних розпорядників
<i>Термін виконання програми</i>	Бюджетна програма є короткостроковою (виконується протягом бюджетного року); державна цільова програма реалізується в один (до 5 років), два (від 5 до 10 років) або у три етапи (понад 10 років)
<i>Джерела фінансування</i>	Бюджетна програма фінансується з загального або спеціального фондів бюджету одного рівня; державна цільова програма може мати своїм джерелом кошти бюджетів різних рівнів, позабюджетних фондів, грантів, залучених кредитів та інших джерел, не заборонених чинним законодавством

Важливо відмітити, що, з одного боку, державні цільові програми деталізуються (у річній частці відповідної бюджетної програми) в Законі про Державний бюджет на відповідний рік, а з іншого – річна бюджетна програма може бути частиною державної цільової програми.

Складовою частиною бюджетної програми є її паспорт. Відповідно до Правил складання паспортів бюджетних програм та інформації про їх виконання *паспорт бюджетної програми* – це документ, що визначає

суму коштів, затверджену в державному бюджеті для виконання бюджетної програми, законодавчі підстави її реалізації, мету, завдання, напрями діяльності, відповідальних виконавців, результативні показники й інші характеристики бюджетної програми, на основі яких здійснюється контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів і аналіз виконання бюджетної програми [60].

До критеріїв оцінки бюджетної програми відносять результативні показники, які зазначаються в паспорті бюджетної програми (планові), і інформацію про виконання паспорта бюджетної програми (фактичні).

Результативні показники бюджетної програми – це кількісні й якісні показники, які допомагають здійснити оцінку використання коштів на виконання бюджетної програми для досягнення визначених мети та завдань бюджетної програми, виходячи з граничного обсягу взяття бюджетних зобов'язань у відповідному бюджетному періоді.

Результативні показники поділяються на такі групи:

1) *показники затрат* визначають обсяги та структуру ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми, характеризують структуру витрат бюджетної програми;

2) *показники продукту* використовуються для оцінки досягнення поставлених цілей. Показниками продукту є, зокрема, обсяг виробленої продукції чи наданих послуг у реалізації виконання бюджетної програми, кількість користувачів товарами (роботами, послугами) тощо;

3) *показники ефективності* в залежності від напрямів, що виконуються в ході бюджетної програми, можуть визначатися як:

витрати ресурсів на одиницю показника продукту (економність);
відношення максимальної кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до визначеного обсягу фінансових ресурсів (продуктивність);

досягнення певного результату (результативність);

4) *показники якості* – сукупність властивостей, які характеризують досягнуті результати щодо якості створеного продукту, що задовольняють споживача відповідно до їх призначення та відображають послаблення негативних чи посилення позитивних тенденцій у наданні послуг (товарів, робіт) споживачам за рахунок коштів бюджетної програми.

На рис. 7.3 наведений приклад паспорта бюджетної програми (основні структурні елементи).

Саме аудит ефективності розглядає ефективність, законність і результативність виконання бюджетних і державних цільових програм.

ПАСПОРТ бюджетної програми на 2014 рік 1. 2300000 Міністерство охорони здоров'я України <i>(КПКВК ДБ) (найменування головного розпорядника)</i> 2. 2301000 Апарат Міністерства охорони здоров'я України <i>(КПКВК ДБ) (найменування відповідального виконавця)</i> 3. 2301050 0750 Розробки найважливіших новітніх технологій та фінансова підтримка підготовки наукових кадрів у сфері охорони здоров'я <i>(КПКВК ДБ) (КФКВК) (найменування бюджетної програми)</i> 4. <i>Обсяг бюджетного призначення</i> – 267,8 тис. грн, у тому числі із загального фонду – 267,8 тис. грн та із спеціального фонду – тис. грн. 5. <i>Законодавчі підстави для виконання бюджетної програми:</i> Закон України "Про вищу освіту" від 01.07.2014 р. № 1556-VII; Закон України "Про наукову і науково-технічну діяльність" від 13.12.91 р. № 1977; Закон України "Про пріоритетні напрями розвитку науки та техніки" від 11.07.2001 р. № 2623; Закон України "Про пріоритетні напрями розвитку інноваційної діяльності" від 16.01.2003 р. № 433. 6. <i>Мета бюджетної програми:</i> Розробки найважливіших новітніх технологій та фінансова підтримка підготовки наукових кадрів у сфері охорони здоров'я. 7. <i>Напрями діяльності.</i> 8. <i>Категорії економічної класифікації видатків.</i> 9. <i>Категорії класифікації кредитування.</i> 10. <i>Розподіл видатків у розрізі територій.</i> 11. <i>Перелік державних цільових програм, що виконуються у складі бюджетної програми.</i> 12. <i>Результативні показники, що характеризують виконання бюджетної програми.</i>

Рис. 7.3. Паспорт бюджетної програми (основні структурні елементи)

Відповідно до "Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм" від 10.08.2004 р. № 1017 і "Методичних рекомендацій щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми", затверджені наказом ГоловКРУ від 15.12.2005 р. № 444 **державний фінансовий аудит виконання бюджетної програми** (аудит ефективності) – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення чинників, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності виконання бюджетних програм здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

Об'єктами аудиту ефективності виконання бюджетних програм є бюджетні кошти, направлені на виконання бюджетної (державної) програми, ефективність якої необхідно оцінити в процесі аудиту.

Метою аудиту ефективності виконання бюджетних програм є здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продукту, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розроблення пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави.

Основними завданнями аудиту ефективності виконання бюджетних програм є:

1) оцінка ефективності виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами, у тому числі зазначеними в паспорті бюджетної програми; порівняння рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування;

2) виявлення порушень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному та повному виконанню бюджетної програми;

3) визначення ступеня впливу виявлених порушень і недоліків на досягнення запланованих показників;

4) підготовка обґрунтованих пропозицій для більш раціонального й ефективного використання ресурсів держави, поліпшення організації виконання бюджетної програми, підвищення продуктивності програми й якості послуг, її подальшої реалізації.

Джерелами інформації аудиту ефективності виконання бюджетних програм є:

нормативно-правові акти, в тому числі внутрішні нормативні документи, які регламентують діяльність головного розпорядника та реалізацію бюджетної програми;

стратегічний план (довгострокова/середньострокова програма); паспорт бюджетної програми й обґрунтування до неї; кошториси,

розрахунки до кошторисів та укладені договори з виконання програми; порядок проходження та використання бюджетних коштів; порядок звітування про результати;

матеріали внутрішнього та зовнішнього контролю;

бухгалтерська та статистична звітність; внутрішньовідомчі річні звіти за сферою діяльності.

7.2.Методика проведення державного аудиту виконання бюджетних програм

Реалізація завдань аудиту ефективності виконання бюджетних програм передбачає визначення послідовності його здійснення.

На рис. 7.4 подано порядок проведення аудиту ефективності та

стислі вказівки щодо діяльності державних аудиторів на кожному з етапів аудиторського дослідження.

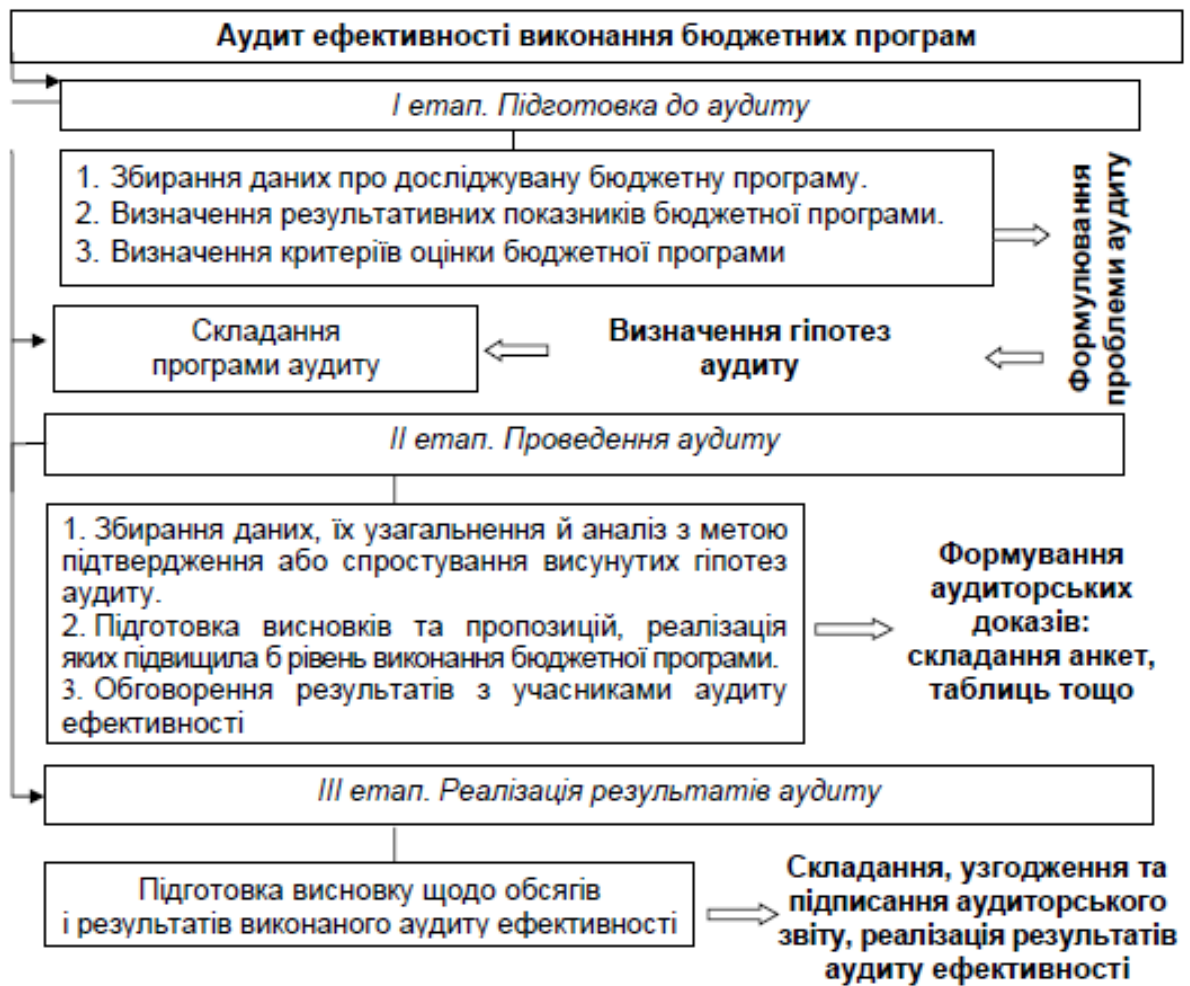


Рис. 7.4. Порядок проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм

Для проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм, як правило, створюється аудиторська група. Аудитори, які входять до складу цієї групи, повинні мати достатні знання та навички з проведення аналізу, написання звітів з складних питань, які вимагають логічного й обґрунтованого викладу.

До початку проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм головному розпоряднику бюджетних коштів за досліджуваною програмою (відповідальному виконавцю) не пізніше десяти днів до початку проведення аудиту ефективності, направляється повідомлення про проведення аудиторського дослідження ефективності виконання бюджетної програми (рис. 7.5).

Підготовка до аудиту полягає в початковому вивченні питань, пов'язаних з досліджуваною програмою (попередній аудит) в подальшому розробленні програми аудиту.

(бланк органу ДФІ)	(посада, повна назва установи)
«__» _____ 200__ р.	організації, на ім'я якого надсилається
(дата)	повідомлення про проведення аудиторського дослідження)
№ _____	(ініціали, прізвище керівника)

**Лст-повідомлення
про проведення аудиторського дослідження**

Шановний _____!

(назва органу ДФІ)

повідомляє, що на виконання вимог ст.ст. 26 і 113 Бюджетного кодексу України та згідно з _____

(підстава для проведення аудиторського дослідження)

з «__» _____ 200__ р. у _____

(назва підприємства, установи, організації, де буде проводитись аудиторське дослідження)

буде проведено аудиторське дослідження за темою _____

(назва теми аудиторського дослідження)

Метою даного аудиторського дослідження є _____

Просимо Вашого сприяння у наданні матеріалів, необхідних для проведення аудиторського дослідження.

З повагою,

(посада керівника органу ДФІ)	(підпис)	(ініціали, прізвище)

Рис. 7.5. Зразок листа-повідомлення про проведення аудиторського дослідження ефективності виконання бюджетної програми

Попередній аудит починається зі збирання даних про досліджувану бюджетну програму з метою збільшення знань аудитора про неї, визначення результативних показників бюджетної програми, або критеріїв оцінки .

Як правило, критеріями оцінки є результативні показники паспорта

бюджетної програми. У разі недостатності таких показників паспорта бюджетної програми або за відсутності чітких показників виконання бюджетної програми необхідно разом з головним розпорядником (відповідальним виконавцем) визначити найбільш значущі звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що можуть характеризувати методи досягнення мети бюджетної програми.

Збирання інформації в процесі аудиту ефективності може проводитися як за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу, так і за письмовим зверненням до нього органів Державної аудиторської служби України. Збирання інформації за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу здійснюється на підставі направлення, виданого керівником органу Державної аудиторської служби України або його заступником.

Аудитор зобов'язаний пред'явити керівнику учасника бюджетного процесу направлення на право проведення аудиту ефективності та на його прохання розписатися в журналі відвідування учасника бюджетного процесу. Згідно з рис. 7.4, на першому етапі проведення аудиту ефективності державним аудитором вивчаються питання, пов'язані з досліджуваною програмою. З цією метою державний аудитор збирає дані про досліджувану бюджетну програму, визначає результативні показники бюджетної програми або критерії її оцінки.

У разі недостатності показників паспорта бюджетної програми або за відсутності певних показників виконання бюджетної програми необхідно разом з головним розпорядником (відповідальним виконавцем) визначити найзначущіші звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що можуть характеризувати досягнення мети бюджетної програми.

Дані доцільно зібрати за декілька років. Це підвищить міру достовірності оцінки ефективності виконання бюджетної програми.

На підставі зібраних даних необхідно дати оцінку:

рівню досягнення результативних показників бюджетної програми шляхом співвідношення фактично отриманих і запланованих результативних показників;

ефективності програми порівнянням рівня виконання результативних показників програми з рівнем їх фінансування.

Існує декілька рівнів оцінки виконання бюджетної програми:
ефективний (рівень показників вироблення продукту, ефективності, якості перевищував або дорівнював рівню забезпеченого фінансування);

недостатньо ефективний (рівень виконання деяких показників продукту, ефективності, якості був меншим забезпеченого рівня фінансування);

неефективний (рівень показників виконання показників продукту,

ефективності, якості був значно меншим забезпеченого рівня фінансування).

Якщо виконання бюджетної програми оцінено як ефективне, на етапі попереднього аудиту керівництвом органу Державної аудиторської служби України може бути ухвалене рішення про скасування аудиторського дослідження.

Виходячи з аналізу виконання результативних показників бюджетної програми та залежно від того, які показники бюджетної програми є найнижчі, необхідно сформулювати проблему, котра існує у виконанні бюджетної програми, тобто проблему аудиту.

Проблема аудиту ефективності – це невиконання запланованих результативних показників бюджетної програми шляхом неефективного використання бюджетних коштів. Сформульована проблема повинна бути актуальною, реальною; має хвилювати уряд, громадян; має потребувати глибокого вивчення з метою її усунення. Приклади формування проблеми аудиту ефективності подані в табл. 7.3.

Таблиця 7.3

Приклади формування проблеми аудиту ефективності

Мета аудиту ефективності	Орієнтовна проблема аудиту
Визначення продуктивності бюджетної програми	1. Чи існують шляхи підвищення продуктивності програми? 2. Чи можна було досягти кращих результатів реалізацією програми іншими шляхами?
Визначення економності бюджетної програми	1. Чи існують шляхи зменшення вартості продукту бюджетної програми? 2. Чому не забезпечено зменшення вартості продукту бюджетної програми?
Визначення результативності бюджетної програми	1. Чому не забезпечено виконання показників продукту програми?
Визначення якості виконаних робіт, наданих послуг, виготовлених товарів	1. Чи існують шляхи підвищення впливу бюджетної програми на зменшення негативних тенденцій (збільшення позитивного впливу) в досліджуваній сфері?

Після визначення проблеми аудиту для підготовки програми аудиту збирають дані з різних джерел, які характеризують бюджетну програму. Такими даними можуть бути: інформація про діяльність головного розпорядника бюджетних коштів за програмою (відповідального виконавця) і його органів на місцях; механізми управління та форми контролю головного розпорядника за виконанням програми, законодавче, економічне й інше середовище; заходи для забезпечення функціонування бюджетної програми тощо.

На підставі аналізу зібраних даних визначають гіпотези аудиту, які можуть стосуватися кожної стадії проходження бюджетних коштів:

планування; розподілу; використання; контролю.

Гіпотези аудиту – припущення аудитора (здогадка) щодо причини виникнення й існування проблем, недосконалості певних позицій в організації виконання бюджетної програми.

Приклади гіпотез аудиту:

через недостатнє обґрунтування реальних потреб у коштах затверджені занижені асигнування, внаслідок чого не досягнута мета реалізації бюджетної програми;

відсутність чітких критеріїв відбору учасників виконання програми спричинила розподіл бюджетних коштів тим отримувачам, які не змогли їх освоїти; відсутність, неузгодженість нормативно-правової бази щодо порядку проходження бюджетних коштів спричинила дублювання обов'язків учасників програми й уникнення відповідальності за досягнення результатів; відсутність повної, достовірної та своєчасної інформації, взаємодії учасників бюджетної програми не дозволила оперативно управляти бюджетними коштами;

складна процедура оформлення документів, недоліки в обслуговуванні не сприяли своєчасному та повному використанню бюджетних коштів, внаслідок чого робота не виконана.

За результатами проведеної роботи розробляється програма аудиту, в якій конкретизуються період, мета та процедури аудиту, зазначаються гіпотези аудиту та методи їх дослідження.

Проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм (II етап) складається з таких стадій:

збирання даних, їх узагальнення й аналіз з метою підтвердження або спростування висунутих гіпотез аудиту;

підготовка висновків і пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень виконання бюджетної програми;

обговорення результатів з учасниками аудиту ефективності.

Державний аудитор з метою аналізу висунутих гіпотез за допомогою різних методів досліджує широке коло питань (табл. 7.4).

На всіх етапах і стадіях аудиту ефективності застосовують такі методи порівняння: в динаміці показників діяльності галузі, міністерства, підприємства, установи (до і після затвердження програми); планових і звітних відповідних показників у отримувачів бюджетних коштів і суб'єктів господарювання, які не приймали участі у виконанні бюджетної програми; з кращим вітчизняним і зарубіжним досвідом у сфері реалізації бюджетної програми, технологічними й іншими нормами тощо. На всіх етапах і рівнях процесу дослідження може проводитися опитування у формі анкетування.

Основні вимоги до складання анкет:

анкета повинна містити не більше дванадцяти питань; питання формують у порядку від простих до складних; лаконічність питань (не більше

п'ятнадцяти слів); однозначність питань;

Таблиця 7.4

Основні питання з дослідження гіпотез аудиту ефективності

Орієнтовні питання	Методи збирання даних	Джерела інформації
1	2	3
На рівні розпорядника бюджетних коштів		
оцінити, чи зв'язані цілі досліджуваної бюджетної програми з метою довгострокової державної програми, чи відповідають функціям головного розпорядника; визначити, чи не дублює і чи не суперечить досліджувана програма іншим програмам; з'ясувати, чи визначав головний розпорядник показники, які необхідно досягти кожному виконавцю бюджетної програми, чи правильно вони визначені; дослідити відповідність фактичних отримувачів бюджетних коштів тим, які були визначені на етапі планування, і з'ясувати причини відхилення; дослідити обґрунтованість розрахунків, наявність проектнокошторисної документації та затвердженого механізму проходження коштів; проаналізувати достатність затверджених обсягів бюджетних коштів для задоволення технологічних потреб, можливість залучення альтернативних джерел фінансування; проаналізувати ефективність упровадженої системи звітності, у тому числі щодо її орієнтації на продукт; 8) визначити, чи робив звіт головний розпорядник щодо реалізації досліджуваних програм, а також наскільки його звіти є надійними; 9) визначити, чи аналізував головний розпорядник можливість реалізації програми іншими шляхами або засобами; 10) установити, чи регламентований порядок проведення 11) контролю за цільовим і ефективним використанням бюджетних коштів, чи дотримуються встановлені вимоги	аналіз; синтез; документальні прийоми; розрахунково-аналітичні прийоми; опитування (анкетування); індивідуальні інтерв'ю; поштові та телефонні опитування	нормативно-правові акти, у тому числі внутрішні нормативні документи, які регламентують діяльність головного розпорядника та реалізацію бюджетної програми; стратегічний план (довгострокова/середньострокова програма); паспорт бюджетної програми й обґрунтування до нього; кошториси, розрахунки до кошторисів і укладені договори після виконання програми; порядок проходження та використання бюджетних коштів; порядок звітності про результати; матеріали внутрішнього та зовнішнього контролю; бухгалтерська та статистична звітність; внутрішні річні звіти за сферою діяльності

1	2	3
На рівні отримувачів бюджетних коштів		
1) проаналізувати забезпечення єдиного трактування існуючої нормативно-методологічної бази щодо цільового й ефективного використання бюджетних коштів; чи зрозумілими були вказівки розпорядника бюджетних коштів (відповідального виконавця) та стан їх виконання; 2) визначити, чи дозволяла матеріально-технічна база, наявні кадри тощо бути виконавцем бюджетної програми; 3) установити, чи звітність, яка направлялась розпоряднику бюджетних коштів (відповідальному виконавцю), була достовірною; 4) проаналізувати, як вплинула ритмічність фінансування на досягнення запланованих результатів	аналіз; синтез; документал ьні прийоми; розрахунко во- аналітичні прийоми; опитування (анкетуванн я)	нормативно-правові акти, у тому числі внутрішні нормативні документи, які регламентують діяльність головного розпорядника та реалізацію бюджетної програми; паспорт бюджетної програми, кошториси, розрахунки до кошторисів і укладені договори після виконання програми; бухгалтерська та статистична звітність; внутрішні річні звіти за сферою діяльності
На рівні користувачів результатами бюджетної програми		
1) визначити стан поінформованості громадян про існування досліджуваної програми; 2) визначити стан задоволення попиту громадян, якістю отриманих соціальних послуг за кошти бюджетної програми; 3) установити доцільність функціонування досліджуваної бюджетної програми; 4) проаналізувати недоліки та прорахунки у виконанні прог-рами, бачення шляхів їх усунення	опитування (співбесіди, анкетуванн я, інтерв'юван ня); прес- опитування ; інтернет- опитування	анкети; паспорт бюджетної програми й обґрунтування до нього; кошториси, розрахунки до кошторисів і укладені договори після виконання програми

охоплення не менше 5 % користувачів програми;

опитувані повинні бути переконані в тому, що анкети є анонімними та зібрані дані будуть використані в узагальненому вигляді.

Безпосередній керівник аудитора (керівника аудиторської групи) систематично контролює хід проведення аудиту ефективності, виконання його програми, дотримання термінів та обґрунтованість висновків.

7.3. Оформлення та реалізація результатів аудиту

Завершальним етапом процесу державного аудиту є узагальнення та реалізація його результатів. За результатами державного аудиту державний аудитор складає *аудиторський звіт* – письмовий документ, в якому відображує результати аудиторського дослідження ефективності виконання бюджетних програм.

У результаті аудиту ефективності виконання бюджетних програм державні аудитори в аудиторському звіті зазначають обсяги та результати виконаного аудиту ефективності. У звіті відображують недосконалість певних позицій у виконанні бюджетних програм, їх вплив на реалізацію запланованих (максимальних) цілей та обґрунтовані

пропозиції щодо шляхів (форм, засобів) підвищення ефективності використання бюджетних коштів у процесі виконання бюджетних програм.

Під час проведення аудиту ефективності бюджетної програми державного бюджету на регіональному рівні складається *інформація про участь в аудиті ефективності*, яка є складовою аудиторського звіту.

За результатами аудитів ефективності програм місцевих бюджетів складається *аудиторський звіт*.

За результатами аудиту ефективності діяльності отримувачів бюджетних коштів складається *довідка про участь в аудиті ефективності*, один екземпляр якої залишається в отримувача бюджетних коштів. Рекомендується підписання довідки посадовцем, який проводив збирання інформації для аудиторського дослідження за місцезнаходженням отримувача бюджетних коштів, і посадовцем з боку отримувача.

Аудиторський звіт складається в довільній формі. Він повинен виключати можливість двоякого трактування або нечіткості і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпеченою надійними та достовірними фактами аудиторського дослідження. Інформація аудиторського звіту повинна бути зрозумілою та конструктивною, пропозиції – стислими та чіткими. Кожне слово повинне бути точним і недвозначним. Слід уникати сленгових виразів, специфічних технічних термінів, повторів, літературних цитат. Звіт не повинен містити будь-яких звинувачень з приводу порушень, помилок або невідповідностей. За можливістю інформацію доцільно подавати у вигляді таблиць, діаграм, графіків. Робочі матеріали, які підтверджують встановлені факти, можуть бути оформлені як доповнення до звіту.

У посиланнях на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані в тексті аудиторського звіту слід зазначити джерела інформації. З метою незагромодження текстової частини аудиторського звіту посилання на джерела інформації в тексті позначати цифрами, які відповідають порядковим номерам використаних документів, приведених у переліку, який є доповненням до аудиторського звіту.

Типовий аудиторський звіт (інформація про участь в аудиті ефективності) має таку структуру:

- резюме (супровідний лист); вступ;
- фонові інформація; причини проведення аудиту; структура аудиту;
- опис об'єкту аудиту; результати аудиту; висновки аудиту;
- пропозиції;
- джерела інформації; додатки.

Резюме (супровідний лист) – стисле викладення ходу проведеного аудиту ефективності (участі в аудиті ефективності) з описом

найважливіших моментів (мети, методів, результатів, висновків аудиту ефективності), призначений для тих, хто не має часу для вивчення всього звіту, але повинен зосередитися на найважливіших його аспектах.

Вступ може включати стислу характеристику сфери діяльності, в якій реалізується досліджувана бюджетна програма, опис мети та механізму державного фінансування, результати попередніх контрольних заходів, причини проведення аудиту ефективності саме обраної теми.

У розділі **"Структура аудиту"** описується процес організації та поетапне здійснення роботи аудиторів. Цей розділ повинен бути лаконічним і надавати інформацію щодо масштабності досліджень, методів накопичення даних, учасників дослідження.

У розділі **"Опис об'єкту аудиту"** надається інформація щодо мети та напрямів упровадження бюджетної програми, її учасників, запланованих і досягнутих результатів. У цьому розділі надається оцінка ефективності програми, а також зазначається проблема аудиту.

У розділі **"Результати аудиту"** приводяться гіпотези аудиту щодо неефективного управління ресурсами держави, які досліджувалися, стисло описується процедура дослідження та наводяться результати, які підтверджують або спростовують ці гіпотези. Цей розділ аудиторського звіту є найбільшим за обсягом. Зведені розрахунки, анкети, аналітичні матеріали, які підтверджують результати аудиту ефективності, у разі потреби залучаються до аудиторського звіту як доповнення. У тексті цього розділу наводяться лише узагальнені дані, іноді з приведенням 1 – 2 прикладів.

У розділі **"Висновки аудиту"** підводяться підсумки проведеного аудиту ефективності, а саме – надається висновок щодо ефективності бюджетної програми, наводяться причини неефективного використання ресурсів держави.

У розділі **"Пропозиції"** пропонуються необхідні дії щодо проведення якісних змін в управлінні ресурсами держави, підвищення ефективності використання бюджетних коштів, які повинні ґрунтуватися на результатах аудиту ефективності.

Існують певні вимоги до пропозицій:

мають ґрунтуватися на результатах роботи, фактах, висновках; зосереджуватися на тому, що потрібно змінити;

залишити на розсуд користувачів аудиторського звіту способи проведення змін;

повинні бути достатньо детальними та реальними, щоб їх можна було упровадити;

повинні бути диференційовані за рівнями та виконавцями.

Під час складання пропозицій аудитор повинен передбачити їх майбутній корисний вплив на виконання бюджетної програми:

зменшення витрат; досягнення аналогічних результатів з меншими витратами ресурсів; більш чітко визначення програмних цілей; збільшення користі для юридичних і фізичних осіб; підвищення якості продукції; вдосконалення процесів планування, управління, контролю тощо.

Розділ **"Джерела інформації"** містить перелік нормативно-інструктивних документів, облікових і звітних форм, інформаційних і аналітичних матеріалів, на які аудитор посилається в аудиторському звіті.

Проект аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності) передається для обговорення розпоряднику бюджетних коштів (виконавцю). Не виключено, що оцінка стану виконання бюджетної програми може стати предметом дискусії, за наслідками якої конструктивні зауваження повинні бути враховані. Результати обговорення проекту звіту (інформації) оформлюються протоколом.

Аудиторський звіт (інформація про участь в аудиті ефективності) може бути надана Верховній Раді України, Секретаріату Президента України, Кабінету Міністрів України, Мінфіну, відповідним органам державної влади і місцевого самоврядування, які причетні до виконання бюджетних програм, головному розпоряднику бюджетних коштів, а також зацікавленим науковцям, закладам освіти, підприємствам, установам і організаціям і тому подібне. Орган Державної аудиторської служби України здійснює моніторинг і облік стану впровадження відображених в аудиторському звіті (інформації про участь в аудиті ефективності) пропозицій.



Контрольні запитання для самоперевірки

1. Дайте визначення поняттям "бюджетна програма", "державна цільова програма", "паспорт бюджетної програми".
2. Порівняйте змістовність і призначення бюджетної програми та державної цільової програми.
3. Дайте визначення результативним показникам бюджетної програми та назвіть їх групи.
4. Визначте змістовність аудиту ефективності виконання бюджетних програм.
5. Визначте мету, завдання й об'єкти аудиту ефективності виконання бюджетних програм.
6. Які джерела інформації аудиту ефективності виконання бюджетних програм ви знаєте?
7. Охарактеризуйте порядок проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм.

8. Наведіть приклади проблем і гіпотез аудиту ефективності.
9. Назвіть основні вимоги до складання анкет.
10. Назвіть основні структурні елементи аудиторського звіту про ефективність виконання бюджетної програми.

Тестові завдання

1. *Який аудит розглядає законність, ефективність і результативність виконання бюджетних програм:*
 - а) фінансовий аудит; б) аудит ефективності;
 - в) аудит виконання плану?
2. *Що є метою аудиту ефективності:*
 - а) здійснення оцінки ступеня недосягнення запланованих показників, виявлення проблем у виконанні бюджетної програми; розроблення пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави;
 - б) оцінка ефективності виконання бюджетних програм;
 - в) визначення ступеня впливу виявлених порушень?
3. *Хто зобов'язаний пред'явити керівнику учасника бюджетного процесу направлення на право проведення аудиту:*
 - а) аудитор; б) бухгалтер;
 - в) керівник підприємства?
4. *До початку проведення аудиту ефективності головному розпоряднику бюджетних коштів за досліджуваною програмою направляється повідомлення про проведення аудиту ефективності:*
 - а) не пізніше п'яти днів до початку проведення аудиту;
 - б) не пізніше десяти днів до початку проведення аудиту;
 - в) не пізніше п'ятнадцяти днів до початку проведення аудиту.
5. *Що є критерієм оцінки бюджетної програми:*
 - а) результативні показники паспорта бюджетної програми;
 - б) показники бухгалтерської звітності;
 - в) показники кошторису й укладених договорів на виконання програми?
6. *Які методи збору даних застосовуються на рівні розпорядника бюджетних коштів:*
 - а) аналіз і синтез, документальні прийоми, розрахунково-аналітичні прийоми, опитування;
 - б) опитування, прес-опитування, Інтернет-опитування;
 - в) аналіз і синтез, документальні прийоми, розрахунково-аналітичні прийоми, опитування, індивідуальні інтерв'ю, поштові та телефонні опитування?
7. *Забезпечення оцінки діяльності учасників бюджетного процесу щодо досягнення поставлених цілей є напрямом:*
 - а) програмно-цільового методу аудиту ефективності;

- б) бюджетної програми;
в) аудиту ефективності.
8. *Що є об'єктом аудиту ефективності:*
а) позабюджетні кошти; б) бюджетні кошти; в) добровільні внески?
9. *Які показники використовують для досягнення поставлених цілей:*
а) затрат; б) продукту; в) ефективності; г) якості?
10. *II етап проведення аудиту ефективності – це:*
а) підготовка до аудиту; б) проведення аудиту;
в) реалізація результатів аудиту.
11. *Стадії проходження бюджетних коштів – це:*
а) планування; б) розподіл;
в) використання; г) контроль;
д) усі відповіді правильні.
12. *Основними вимогами до складання анкет є:*
а) лаконічність питань;
б) багатозначність питань;
в) анкета повинна містити не менше дванадцять питань.
13. *На якому рівні застосовуються такі методи, як опитування, прес-опитування, Інтернет-опитування:*
а) на рівні розпорядника бюджетних коштів;
б) на рівні отримувачів бюджетних коштів;
в) на рівні користувачів результатами бюджетної програми?
14. *Які існують вимоги до пропозицій:*
а) залишити на розсуд користувачів аудиторського звіту способи проведення змін;
б) мають ґрунтуватися на результатах роботи, фактах, висновках;
в) повинні бути достатньо детальними та реальними, щоб їх можна було впровадити;
г) усі відповіді правильні?
15. *Державна цільова програма реалізується:*
а) в один етап; б) в два етапи; в) у три етапи;
г) усі відповіді правильні.

Практичні (ситуаційні) завдання

Стереотипні завдання

Завдання 7.1

Визначити правильні відповіді.

1. Бюджетне фінансування в Україні відбувається згідно з ... методом.
2. Показники, які характеризують виконання бюджетної програми, називаються ... (перелічити).
3. У паспорті бюджетної програми містяться ... результативні показники, а в інформації про виконання паспорта бюджетної програми

– ... результативні показники.

4. Визначення проблем і гіпотез аудиту є особливістю методики

5. Бюджетні установи та бюджетні програми є об'єктом державного аудиту, який здійснює ... України (вказати орган контролю).

6. Напрями діяльності та функції органу державної влади чи бюджету отримувача та кошти державного бюджету, які виділяються на вирішення державних завдань і цільових програм, є ... аудиту ефективності.

7. Результативні показники, які характеризують фактичне виконання бюджетної програми, містяться в ... (вказати документ).

Завдання 7.2

Дати визначення термінам і поняттям.

Програмно-цільовий метод – це

Бюджетна програма – це

Паспорт бюджетної програми – це

Результативні показники виконання бюджетної програми – це

Державний аудит виконання бюджетних програм – це

Принцип ефективності – це

Проблема державного аудиту – це

Гіпотеза державного аудиту – це

Діагностичні завдання

Завдання 7.3

У ході оцінки бюджетної програми аудиторам визначені фактичні результативні показники: показник продукту – 700 од., показник якості 98 %. Було заплановано: показник продукту – 754 од., показник якості 100 %. Фінансування було 200 000 грн.

Дати оцінку рівню досягнення результативних показників, ефективності програми. Зробити відповідні висновки.

Завдання 7.4

В результаті дослідження стану професійно-технічної освіти в Харківській області за 2011 – 2013 роки, була сформована проблема аудиту:

чому випускники, які здобули професійно-технічну освіту за рахунок державних коштів, не мають можливості працевлаштуватися за отриманими професіями?

Необхідно визначити гіпотези аудиторського дослідження, прийоми і методи, нормативно-правову базу.

Завдання 7.5

Дати оцінку рівню виконання бюджетної програми "Екологія" та визначити необхідність проведення аудиторського дослідження, якщо відомо, що обсяг фінансування бюджетної програми становив 52 703 грн. Згідно з паспортом бюджетної програми рівень виконання показників

продукту становить 52 608 грн, показників ефективності – 5 137 грн, показників якості – 100 %. Відповідно до інформації про виконання паспорту бюджетної програми рівень виконання показників продукту становить 42 404 грн, показників ефективності – 5 137 грн, показників якості – 90 %. Відповідь обґрунтувати.

Завдання 7.6

Дати оцінку рівню виконання бюджетної програми "Зелене місто" та визначити необхідність проведення аудиторського дослідження, якщо відомо, що обсяг фінансування бюджетної програми становив 42 603 грн. Відповідно до паспорта бюджетної програми рівень виконання показників продукту становить 42 508 грн, показників ефективності – 4 127 грн, показників якості – 90 %.

Завдання 7.7

Визначити показники ефективності бюджетної програми. Відомо, що обсяг фінансування бюджетної програми становив 50 000 грн; у ході виконання бюджетної програми надано послуг на суму 100 000 грн; вартість однієї послуги становить 100 грн; сума коштів, які необхідні для здійснення однієї послуги, становить 80 грн.

Евристичні завдання

Завдання 7.8

На основі інформації про аудиторське дослідження сформулюйте проблему аудиту ефективності та можливі гіпотези.

Дані для виконання:

У процесі дослідження ефективності використання бюджетних коштів, спрямованих у 2012 – 2013 роках на санаторно-курортне лікування постраждалих від Чорнобильської аварії у санаторних закладах Міністерства охорони здоров'я, встановлено, що санаторії були завантажені в середньому на 66 – 70 %, а в окремі періоди – менше ніж наполовину.

План фінансування за загальним фондом у 2007 і 2008 роках виконаний, відповідно, на 68,5 і 100 %; план ліжкоднів виконаний, відповідно, на 63 і 68 %. Отже, рівень виконання результативних показників програми є нижчим від забезпеченого рівня фінансування.

Протягом 2012 – 2013 років санаторними закладами на адресу Фонду соціального захисту населення було надіслано 35 тис. путівок, з яких останніми використано 28 тисяч, або 80 %. Відповідно, фактична вартість лікування одного постраждалого була більшою за заплановану.

Завдання 7.9

Користуючись наведеним прикладом (рис. 7.6) на основі наданої інформації про аудиторське дослідження сформулюйте проблему аудиту ефективності

За результатами аналізу виконання результативних показників бюджетної програми "Державне пільгове кредитування індивідуальних сільських забудовників" за 2008 – 2011 роки, аудиторська група прийшла до висновку, що із врахуванням отриманих обсягів фінансування в цілому кількісні показники програми щорічно виконувались. Забезпечене нарощування кількості будинків з незавершеного будівництва, введених в експлуатацію, та газифікованих, збільшилася кількість сімей, які отримали кредити.

Водночас, поряд з виконанням результативних показників продукту програми, спостерігалась тенденція незабезпечення попиту на такий вид кредитів. Так, з 25 тис. заяв, які надійшли до Фондів підтримки індивідуального житлового будівництва на селі протягом 2008 – 2011 років, укладено кредитні угоди лише з половиною заявників (10,57 тис.), з яких фактично профінансовано 10,36 тис. кредитних угод, тобто задоволено лише 41,5 % заяв щодо надання кредитів.

За висновками аудиторської групи, здобутки бюджетної програми були б вагомішими, якби потреба сільського населення у кредитах була задоволена повною мірою. Тому проблемою дослідження обрано питання: *Чи можливо забезпечити потребу сільського населення в отриманні кредитів?*

Рис. 7.6. Приклад проблеми аудиту ефективності

Інформація про аудиторське дослідження

1. Дослідженням ефективності використання бюджетних коштів, спрямованих у 2012 – 2013 роках на санаторно-курортне лікування хворих на туберкульоз у санаторних закладах Міністерства охорони здоров'я, встановлено, що санаторії були завантажені в середньому на 75 – 80 %, а в окремі періоди – менше ніж наполовину.

План фінансування за загальним фондом у 2012 та 2013 роках виконаний, відповідно, на 74,5 і 100 %; план ліжокднів виконаний, відповідно, на 71 та 79 %. Тобто рівень виконання результативних показників програми є нижчим від забезпеченого рівня фінансування.

Протягом 2012 – 2013 років санаторними закладами на адресу медичних установ було надіслано 78 тис. путівок, з яких останніми використано 62,6 тисячі, або 80 %. Відповідно, фактична вартість лікування одного хворого була більшою за заплановану.

2. У ході аудиту ефективності використання бюджетних коштів на капітальні вкладення за 2011 – 2013 роки встановлено, що при загальному фінансовому забезпеченні на рівні 86 % до затвердженого рівень виконання окремих показників продукту (а це будівництво очисних споруд, водопроводів, поліклінік, лікарень, шкіл, газопроводів) становив від 7 до 80 %.

Завдання 7.10

Користуючись наведеним прикладом (див. завдання 7.9), на основі

наданої інформації про аудиторські дослідження сформулюйте проблему аудиту ефективності.

Інформація про аудиторські дослідження

Під час дослідження ефективності використання бюджетних коштів на підготовку робітничих кадрів у професійно-технічних навчальних закладах (далі – ПТНЗ) Міністерства освіти та науки України встановлено, що у 2012 – 2013 роках в систему профтехосвіти спрямовано 1 542,6 млн грн бюджетних коштів, або біля 97 % від затвердженого. У середньому в Україні державне замовлення протягом 2012 – 2013 років виконано на 100,6 і 100 %, відповідно. Таким чином, з врахуванням відсотка фактичного фінансування та виконання державного замовлення можна констатувати, що програмою досягнуто заплановані показники продукту – випуск підготовлених учнів.

Оскільки загальною метою зазначеної бюджетної програми є забезпечення потреб економіки у кваліфікованих кадрах, конкурентоспроможних в умовах ринкових відносин, оцінку ефективності програми аудиторська група вирішила здійснювати через критерій якості – рівень працевлаштування випускників ПТНЗ.

За інформацією підприємств-роботодавців працевлаштовані (згідно зі звітністю) 38,6 тис. випускників ПТНЗ (8 % від загальної кількості випуску). Проте встановлено, що 10,4 % з них (4 тис. випускників) не були працевлаштовані; 9,4 % (3,6 тис.) пропрацювали за фахом не більше трьох місяців; 15,4 % (5,9 тис.) звільнились протягом першого року. Тобто закріпитися на першому робочому місці змогли лише 55 % випускників ПТНЗ.

Як свідчать дані органів державної служби зайнятості, працевлаштування випускників ПТНЗ за окремими професіями ускладнене. Так, у 2012 – 2013 роках до служби зайнятості звернулося понад 58 тис. випускників ПТНЗ, що становить понад 25 % від кількості осіб, яких приймають щорічно на навчання за державним замовленням.

Таким чином, через високий рівень безробіття випускників робітничих професій не забезпечено максимальної віддачі від вкладених бюджетних коштів.

Завдання 7.11

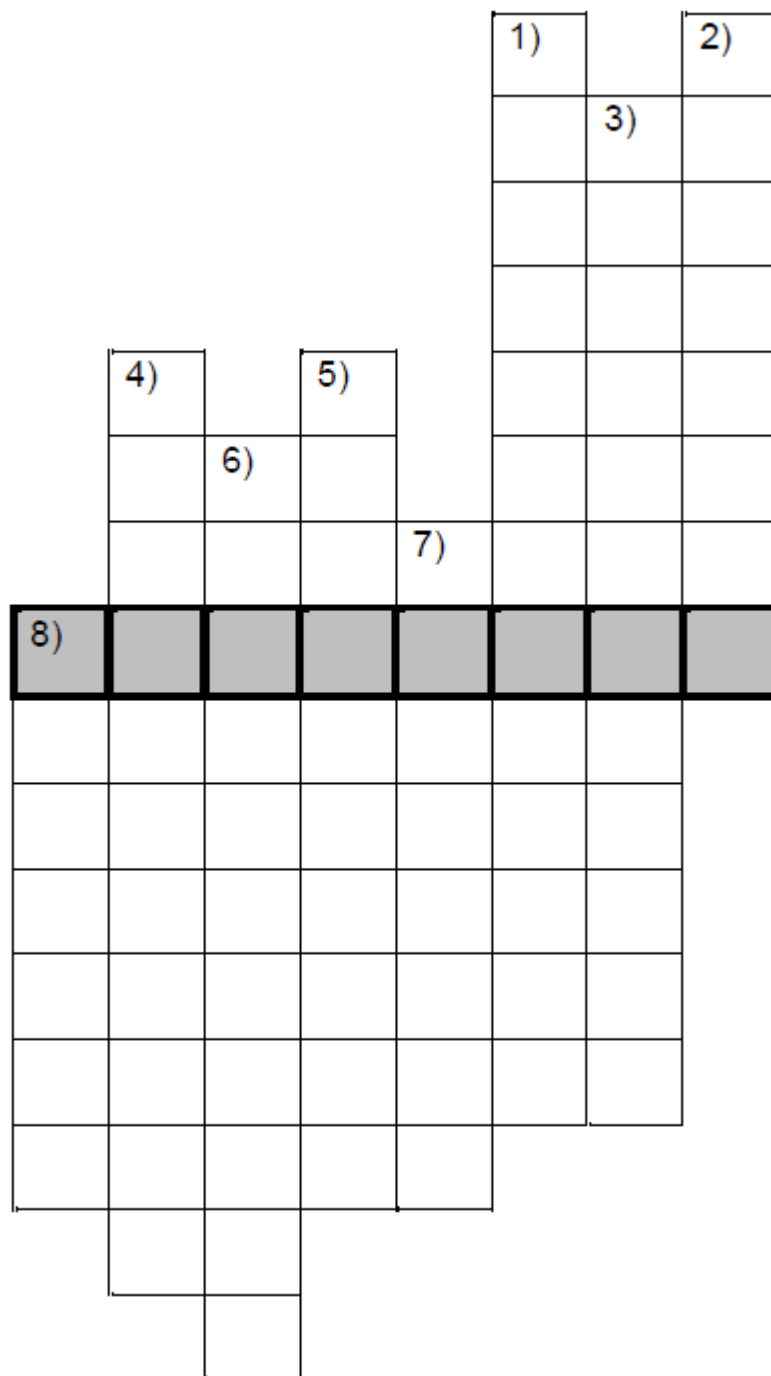
Розв'яжіть кросворд.

Запитання

Відгадати виділене слово.

- 1) Показники затрат, продукту, ефективності та якості – ... показники.
- 2) Що називається припущенням аудитора щодо причини виникнення й існування проблем?
- 3) Що направляється до початку проведення аудиту ефективності головному розпоряднику бюджетних коштів?
- 4) Що зобов'язаний пред'явити аудитор керівнику учасника

бюджетного процесу?



5) Як називається I етап проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм?

6) Показник ефективності, що може визначатися як витрати ресурсів на одиницю показника продукту – це

7) Невиконання запланованих результативних показників бюджетної програми шляхом неефективного використання бюджетних коштів в аудиті ефективності – це

8) Складовою частиною бюджетної програми є

Тема 8. Державний аудит діяльності суб'єктів господарювання

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

8.1. Поняття, об'єкти та завдання аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

8.2. Методика проведення аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

8.3. Оформлення та реалізація результатів аудиту.

Контрольні запитання для самоперевірки.

Тестові завдання.

Практичні (ситуаційні) завдання

↓

Метою даної теми є формування в студентів здатності проводити державний аудит діяльності суб'єктів господарювання

↓

Ключові терміни та поняття: державний аудит діяльності суб'єктів господарювання, об'єкти аудиту діяльності суб'єктів господарювання, джерела аудиту діяльності суб'єктів господарювання

Таблиця 8.1

Професійні компетентності, які формуються за темою

Компетентність, яка формується	Знання	Уміння	Комунікація	Автономність, відповідальність
Здатність здійснювати державний аудит діяльності суб'єктів господарювання державного сектора економіки	Знання методики державного аудиту діяльності суб'єктів господарювання державного сектора економіки	Уміння застосовувати методики державного аудиту діяльності суб'єктів господарювання державного сектора економіки	Донесення до управлінського персоналу проблемних питань, що виявлені під час державного аудиту діяльності суб'єктів господарювання державного сектора економіки	Відповідальність за правильність застосування методів і прийомів
Здатність оформлювати та реалізовувати результати державного аудиту діяльності суб'єктів господарювання державного сектора економіки	Знання порядку оформлення та реалізації результатів державного аудиту діяльності суб'єктів господарювання державного сектора економіки	Уміння складати узагальнювальні документи за результатами державного аудиту діяльності суб'єктів господарювання державного сектора економіки	Донесення до управлінського персоналу результатів державного аудиту діяльності суб'єктів господарювання державного сектора економіки	Відповідальність за складання узагальнювальних документів

8.1. Поняття, об'єкти та завдання аудиту діяльності суб'єктів господарювання

Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання (далі – аудит діяльності) – це різновид державного фінансового контролю, який полягає у перевірці й аналізі фактичного стану справ щодо законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Об'єктами аудиту діяльності суб'єктів господарювання є суб'єкти господарювання державного сектора економіки, а також інші суб'єкти господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів і державних фондів або використовують (використовували в період, який перевіряється) державне чи комунальне майно.

До суб'єктів господарювання державного сектора економіки належать:

суб'єкти, які діють на основі виключно державної власності;

суб'єкти, державна частка у статутному фонді яких перевищує 50 %; суб'єкти, діяльність яких з питань, що належать до компетенції загальних

зборів, безпосередньо або опосередковано контролюється державою.

Основними завданнями державного аудитора під час здійснення аудиту фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання є:

1) оцінка рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, яка полягає в забезпеченні:

дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління суб'єкта господарювання;

достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності; збереження активів;

досягнення певної мети та завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності та результативності;

2) виявлення факторів ризику (ризикових операцій), а також внутрішніх резервів для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту.

3) підготовка обґрунтованих пропозицій для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, усунення наявних порушень, проблем і недоліків і запобігання їм у подальшому.

Джерелами інформації аудиту фінансово-господарської діяльності

суб'єктів господарювання є:

нормативно-правові акти, засновницькі й інші документи суб'єкта господарювання;

розпорядчі документи органу управління суб'єкта господарювання; фінансова та статистична звітність суб'єкта господарювання; матеріали попередніх контрольних заходів;

фінансові та бізнес-плани;

бухгалтерські (первинні та зведені) документи; договори й інші документи суб'єкта господарювання.

8.2. Методика проведення аудиту діяльності суб'єктів господарювання

Законодавчо проведення аудиту фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання регламентовано "Порядком проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання", затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 р. № 361 [60].

Основні методичні рекомендації щодо здійснення такого аудиту містяться в Методиці, розробленій та затвердженій наказом Мінфіну України від 26.06.2014 р. № 728 [48].

Аудит проводиться відповідно до плану контрольно-ревізійної роботи, який складається та затверджується в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Аудит казенних підприємств, а також суб'єктів господарювання державного сектору економіки, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави, проводиться щороку.

Тривалість аудиту не може перевищувати дев'яносто календарних днів. Аудит діяльності юридичних осіб, які входять в асоціації (корпорації, консорціуми, концерни, інші об'єднання), проводиться, як правило, одночасно.

Процес державного аудиту фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання складається з чотирьох етапів (рис. 8.1).

На **першому етапі** проводиться планування аудиту.

Планування аудиту – це процес, який ґрунтується на попередньому вивченні особливостей діяльності об'єкта аудиту та передбачає збирання й аналіз інформації про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, систему управління, зокрема організацію внутрішнього контролю, та досягнення об'єктом аудиту визначених цілей та завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання.

Інформацію можна отримувати як на письмовий запит посадовця органу державної контрольно-ревізійної служби, так і від суб'єкта

господарювання за місцем його знаходження.

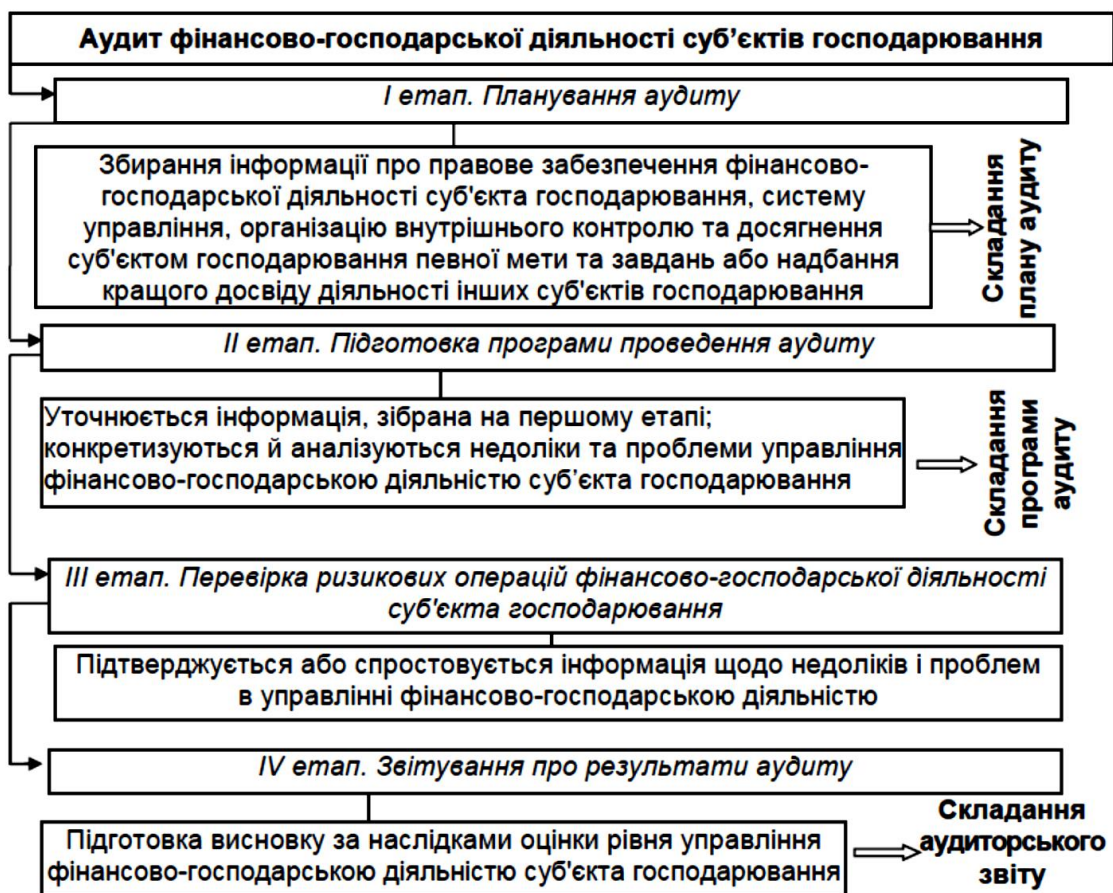


Рис. 8.1. Порядок проведення державного аудиту діяльності суб'єктів господарювання

Процес планування включає:

організаційну стадію – вирішення організаційних питань з проведення аудиту; інформування за десять календарних днів об'єкта аудиту про проведення аудиту; підготовка направлень на проведення аудиту тощо;

стадію збирання інформації – отримання базової інформації про об'єкт аудиту, включаючи інформацію про специфіку його діяльності; збирання нормативно-правових актів, отримання установчих, розпорядчих та інших документів об'єкта аудиту, розпорядчих документів органу управління, фінансової та статистичної звітності об'єкта аудиту й у разі потреби – інших суб'єктів господарювання, однотипних за певними характеристиками їх діяльності, матеріалів попередніх контрольних заходів;

стадію оцінки – аналіз отриманої інформації; формування загального уявлення про вимоги, яким повинна відповідати діяльність об'єкта аудиту; встановлення відхилень від норм і завдань, а також визначення факторів ризику.

За наслідками опрацювання інформації складається *план аудиту*,

який затверджує керівник органу державної контрольно-ревізійної служби.

План аудиту діяльності повинен містити:

1) вступну частину, в якій вказуються мета аудиту діяльності, обґрунтування необхідності його проведення та склад фахівців, яких планують залучити до проведення аудиту діяльності;

2) інформацію про діяльність об'єкта аудиту, де наводиться його стисла характеристика:

мета діяльності об'єкта аудиту, функції щодо виконання державних програм (за наявності);

структура об'єкта аудиту та чисельність його працівників;

показники фінансово-господарської діяльності (планові, фактичні) й їх попередня оцінка щодо досягнення мети та завдань діяльності об'єкта аудиту;

зміни, що відбулися з моменту останнього аудиту діяльності. Відображуються організаційні, виробничі та інші зміни в діяльності об'єкта аудиту, що відбулися з часу попереднього аудиту діяльності, проведеного відповідним органом Державної фінансової інспекції України, які могли як позитивно, так і негативно вплинути на результати діяльності, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Якщо аудит діяльності щодо об'єкта аудиту проводиться вперше, цей розділ не включають у структуру плану аудиту діяльності;

3) перелік факторів ризику (ризикових операцій) з обґрунтуванням попередньо виявлених ризикових операцій;

4) інформацію про обсяг аудиту діяльності. Попередньо визначають напрями діяльності об'єкта аудиту, які потребують поглибленого дослідження; наводять статті балансу та показники фінансової звітності, які потребують аналізу їх складу, структури й оцінки факторів, що вплинули на їх зміну порівняно з попереднім звітним періодом, або із плановим рівнем, а також фактори, які можуть впливати на перебіг аудиту діяльності та його результати;

5) графік проведення аудиту діяльності.

Структуру примірною плану аудиту наведено на рис. 8.2.

Під час **другого етапу** – *підготовка програми проведення аудиту* з урахуванням його плану:

1) уточнюється інформація, зібрана на першому етапі; конкретизуються й аналізуються недоліки та проблеми, які вплинули або можуть негативно вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання;

2) аналізується фінансово-господарська діяльність об'єкта аудиту й ефективність використання активів;

3) здійснюється попередня оцінка стану внутрішнього контролю;

4) конкретизуються фактори ризику;

5) визначається перелік аудиторських процедур, необхідних для проведення аудиту в розрізі кожного поставленого питання (фактора

План державного аудиту діяльності			
(назва суб'єкта господарювання)			
Вступна частина			
Мета аудиту _____			
Підстава проведення аудиту _____			
Назва органу ДФІ _____			
Склад фахівців _____			
Інформація про діяльність об'єкта аудиту			
Мета діяльності, функції щодо виконання державних програм (за наявності) _____			
Структура _____			
Чисельність працівників _____			
Показники виробничої та фінансової діяльності			
№ п/п	Назви показників	План	Факт
Організаційні, виробничі й інші зміни, що відбулися з моменту останнього аудиту _____			
Фактори ризику _____			
Обсяг і графік проведення аудиту			
№ п/п	Напрями діяльності об'єкта аудиту (статті балансу, показники фінансової звітності тощо)	Виконавець (державний аудитор)	Запланована дата виконання державним аудитором

ризик), та обсяг вибірки для проведення перевірки кожного визначеного питання (фактора ризику);

Рис. 8.2. Структура плану державного аудиту фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання

6) визначається рівень суттєвості факторів ризику;

7) готується програма проведення аудиту.

Уточнення інформації, зібраної на першому етапі аудиту, передбачає поглиблене дослідження визначених факторів ризику.

Проведення аналізу фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту й ефективності використання активів передбачає:

порівняння планових і фактичних показників;

порівняння фактичних показників за декілька років у динаміці; розрахунок коефіцієнтів з використанням "Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектора економіки", затвердженої наказом Міністерства фінансів України від

14.02.2006 р.

№ 170 (з0332-06) і зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 27.03.2006 р. за № 332/12206, або інших методик.

Аналіз повинен охоплювати структуру та динаміку активів об'єкта аудиту, дебіторської заборгованості, власного капіталу, зобов'язань, дохідності активів, доходів і витрат, в тому числі валового прибутку (збитку) й операційних витрат за економічними елементами тощо.

Попередня оцінка стану внутрішнього контролю полягає у дослідженні сукупності внутрішніх правил і процедур контролю, що запроваджені керівництвом об'єкта аудиту для досягнення поставленої мети, забезпечення (в межах можливого) стабільного й ефективного функціонування об'єкта аудиту, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження, раціонального й економного використання активів, запобігання та викриття фальсифікацій та помилок, подання достовірної фінансової звітності.

Види оцінки та характеристика системи внутрішнього контролю подані в табл. 8.2.

Таблиця 8.2

Оцінки системи внутрішнього контролю

Види оцінок	Характеристика системи внутрішнього контролю
<i>Позитивна оцінка</i>	Система внутрішнього контролю попереджає, виявляє та своєчасно виправляє ті суттєві помилки в роботі персоналу, які можуть бути своєчасно попереджені та виправлені як в частині використання майна, так і в частині визначення окремих статей доходів і витрат і фінансового результату
<i>Умовно-позитивна оцінка</i>	Система внутрішнього контролю є недостатньою для попередження всіх суттєвих порушень і недоліків у діяльності об'єкта аудиту
<i>Негативна оцінка</i>	Система внутрішнього контролю через недоліки організації не попереджує (або не має змоги попереджувати) суттєві для об'єкта аудиту помилки, що негативно впливають на використання активів, формування статей доходів і витрат та на фінансовий результат

Дослідження оцінки стану внутрішнього контролю здійснюється у певній послідовності, поданий на рис. 8.3.

За результатами попереднього дослідження системи внутрішнього контролю державний аудитор робить висновок про стан цієї системи щодо спроможності самостійно виявляти та виправляти можливі ризики. Так, система внутрішнього контролю може мати позитивну, умовно позитивну або негативну оцінку.

Конкретизація факторів ризику відбувається за результатами уточнення інформації, зібраної на першому етапі аудиту, а також проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності й оцінки стану внутрішнього контролю.



Рис. 8.3. Послідовність дослідження оцінки стану внутрішнього контролю

Державний аудитор має визначити зовнішні та внутрішні фактори ризику.

Зовнішні фактори ризику є незалежними від об'єкта аудиту, але можуть безпосередньо впливати на його діяльність і фінансові результати.

Внутрішні фактори ризику є прямим результатом діяльності

об'єкта аудиту та можуть ним регулюватися.

Приклади факторів ризику наведені в табл. 8.3.

Таблиця 8.3

Приклади факторів ризику

Зовнішні фактори ризику	Внутрішні фактори ризику
зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими безпосередньо регулюється діяльність об'єкта аудиту або встановлюються правила здійснення ним певних видів господарських операцій; зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими змінюється порядок відображення в обліку певних операцій чи змінюється порядок складання фінансової звітності; загострення конкурентної боротьби з боку конкурентів; зміна стратегії розвитку галузі, в якій здійснює свою діяльність об'єкт аудиту, що зумовлює зменшення обсягів державного замовлення; штучне обмеження використання виробничої потужності об'єкта аудиту й обсягу виробництва продукції у зв'язку з неможливістю спожити весь обсяг продукції внутрішнім ринком та обмеженням експорту; форс-мажорні обставини	пов'язані з фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту: зміни в організаційній структурі, створення нових структурних підрозділів; не встановлені правила здійснення внутрішнього контролю; зміни виду господарської діяльності об'єкта аудиту тощо; пов'язані зі веденням бухгалтерського обліку: внесення змін до облікової політики об'єкта аудиту; відсутність положення про бухгалтерську службу, посадових інструкцій відповідальних працівників, графіка документообігу; низький рівень комп'ютеризації бухгалтерського обліку; застосування неліцензійних програм з ведення бухгалтерського обліку; фактори ризику внаслідок не усунення недоліків, виявлених попереднім аудитом (чи ревізією): виявлені систематичні порушення законодавства у сфері державних закупівель; виявлено недостачу, однак матеріально відповідальна особа продовжує працювати на тій самій посаді, недостачу нею не відшкодовано, щорічна інвентаризація не проводилася тощо

Визначені фактори ризику можуть викладатись у вигляді гіпотез, тобто причин можливого погіршення фінансового стану об'єкта аудиту, невиконання ним своїх функцій та неефективного використання майна.

Для дослідження кожного поставленого питання (фактора ризику) визначається *обсяг і метод аудиту*, який необхідно здійснити для підтвердження чи спростування ризиків, а також визначається *розмір вибірки*.

Визначення вибірки проводять із застосуванням аудиторських процедур до 100 % об'єктів від досліджуваної сукупності з метою отримання аудиторських доказів, які дозволяють скласти думку про всю цю сукупність.

Вибірка може бути застосована під час аудиторського дослідження: основних засобів (за окремими об'єктами основних засобів); матеріалів і запасів (за окремими видами матеріалів і запасів);

дебіторської та кредиторської заборгованостей (за конкретними дебіторами чи кредиторами);

реалізації продукції (конкретні господарські операції, вид продукції чи період);

відображення затрат (конкретні випадки, напрями діяльності); оплати праці (окремі працівники чи групи працівників, посади) тощо.

Рівень суттєвості визначає висновок щодо суттєвості впливу визначеного фактору ризику на результати діяльності об'єкта аудиту, а також на достовірність фінансової звітності. Рівень суттєвості можна виразити у вартісній оцінці (сума заниженого чи недоотриманого доходу, обсяг завищених чи не обґрунтованих витрат, незаконного відчуження активів тощо) й у відсотковому відношенні до фактичних даних фінансової звітності, бухгалтерського обліку та показників фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту. Величина рівня суттєвості зазначається в програмі аудиту.

Програма аудиту складається на підставі плану аудиту з урахуванням додаткової інформації, отриманої за результатами детального вивчення об'єкта аудиту, і затверджується керівником органу державної контрольно-ревізійної служби.

У програмі зазначається результати проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності та попередньої оцінки стану внутрішнього контролю; перелік критеріїв, за якими буде визначена ефективність управління об'єктом аудиту; перелік ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, які передбачається перевірити; методи перевірки та процедура їх застосування; обсяг аудиту та вибірки; рівень суттєвості можливих порушень і недоліків; необхідність залучення до проведення аудиту інших органів Державної аудиторської служби України, представників інших органів влади, установ та організацій; відповідальні особи та графік проведення аудиту.

Програма аудиту складається у двох примірниках, один з яких надається керівнику об'єкта аудиту, про що робиться запис на другому примірнику, який залишається органу Державної аудиторської служби України.

Під час проведення аудиту програма аудиту може бути переглянута, доповнена й уточнена.

Під час **третього етапу** – *перевірка ризикових операцій фінансовогосподарської діяльності суб'єкта господарювання* – підтверджується або спростовується інформація щодо недоліків і проблем в управлінні такою діяльністю.

Вибрані методи перевірки та процедура їх застосування повинні забезпечувати обґрунтованість висновків за результатами оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання.

Кожне питання (фактор ризику), що підлягає аудиту, повинно досліджуватись з урахуванням визначених програмою аудиту процедур у таких аспектах:

відповідності господарських операцій вимогам законодавства; обґрунтованості (доцільності) проведених операцій для здійснення господарської діяльності об'єкта аудиту;

порівняння фактично отриманого результату з очікуваним.

У разі виявлення порушень чи відхилень від норм державному аудиторі слід визначити суттєвість впливу цих порушень (недоліків) на достовірність фінансової звітності та показники ведення фінансово-господарської діяльності.

У ході перевірки ризикових операцій аналізують:

дані фінансових і бізнес-планів, бухгалтерських (первинних і зведених) документів, статистичної та фінансової звітності, договорів, розпорядчих та інших документів суб'єкта господарювання;

фактичну наявність і стан активів.

Слід зазначити, що вразі виявлення під час аудиту фактів порушень законодавства, які містять ознаки злочину, орган Державної аудиторської служби України повинен невідкладно проінформувати про них правоохоронні органи.

Останнім, **четвертим етапом** аудиту діяльності є складання аудиторського звіту. Більш детально порядок складання аудиторського звіту розглянуто у наступному розділі даної теми.

8.3. Оформлення та реалізація результатів аудиту

Під час четвертого етапу аудиту фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання – *звітування про результати аудиту* – готуються висновки за результатами оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, які викладаються в *аудиторському звіті*.

Обов'язковими розділами аудиторського звіту є *висновки* про дотримання законодавства та забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту й обґрунтовані *рекомендації* щодо її удосконалення.

Структура аудиторського звіту подана в табл. 8.4.

Висновки державного аудитора виходячи з істотності їх впливу на фінансово-господарську діяльність групуються за такими загальними розділами:

1) *зовнішній* – незалежний від суб'єкта господарювання, зокрема щодо достатності нормативно-правового забезпечення його діяльності, рівня її регламентації органом управління суб'єкта;

2) *внутрішній* – ухвалення рішень або бездіяльність посадовців суб'єкта господарювання, перш за все щодо організації системи внутрішнього контролю.

Структура аудиторського звіту

Назви розділів	Змістовність
Вступ	Містить інформацію про об'єкт аудиту й обґрунтування причин проведення аудиту
Результати аудиторських процедур і висновки	Включає висновки про дотримання законодавства; результати дослідження фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту; оцінку стану внутрішнього контролю; висновки за результатами аудиту з визначенням впливу порушень і недоліків на розміри платежів до бюджетів і державних фондів; висновки щодо забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту
Рекомендації	Зазначаються пропозиції, реалізація яких є необхідною умовою для якісних змін в управлінні об'єктом аудиту. Ці пропозиції повинні ґрунтуватися на фактах і висновках аудиту
Додатки	Робочі матеріали, які підтверджують встановлені факти; табличні дані, сформовані аудитором на стадії здійснення оцінки досягнутих об'єктом аудиту результатів

Рекомендації державного аудитора повинні: ґрунтуватися на результатах роботи, фактах, висновках; зосереджувати увагу на тому, що треба змінити; залишити на розсуд об'єкта аудиту способи проведення змін; бути достатньо детальними та реальними для впровадження.

Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення – стислими та чіткими.

Додатками до аудиторського звіту є робочі матеріали, що підтверджують встановлені факти недоліків і порушень, і табличні дані, сформовані на стадії оцінки досягнутих об'єктом аудиту результатів, підписані державним аудитором і посадовими особами об'єкта аудиту.

Аудиторський звіт підлягає розгляду за участю керівництва об'єкта аудиту. Строк такого розгляду не повинен перевищувати п'яти робочих днів. Аудиторський звіт передається для розгляду керівництву об'єкта аудиту одним із таких способів:

особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру об'єкта аудиту;

через діловодну службу з відміткою про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта аудиту та підписом працівника цієї служби, який здійснив реєстрацію;

рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням.

Зауваження та пропозиції від посадових осіб об'єкта аудиту до аудиторського звіту, що не були враховані під час розгляду, оформлюють у вигляді протоколу розбіжностей, форма якого подана на рис. 8.4.

За результатами розгляду з керівництвом об'єкта аудиту, але не пізніше останнього дня аудиту, аудиторський звіт складається в чотирьох примірниках і підписується в односторонньому порядку керівником групи державних аудиторів.

ПРОТОКОЛ розгляду аудиторського звіту			
_____ (найменування об'єкта аудиту) за 20__ – 20__ роки			
_____ (посадова особа органу ДФІ, що здійснив аудит)			
_____ (керівник об'єкта аудиту)			
розглянули й обговорили аудиторський звіт щодо діяльності			
_____ за 20__ – 20__ роки (найменування об'єкта аудиту)			
Зауваження до аудиторського звіту, які не враховані державним аудитором:			
_____ (посада працівника органу ДФІ)		_____ (керівник об'єкта аудиту)	
_____ (підпис " __ "	_____ (ініціали, прізвище)	_____ (підпис " __ "	_____ (ініціали, прізвище)
_____ 20__ року		_____ 20__ року	

Рис. 8.4. Форма протоколу розгляду аудиторського звіту

За наявності зауважень, викладених у протоколі розбіжностей, орган Державної аудиторської служби України, який проводив аудит, аналізує їх обґрунтування та не пізніше п'ятнадцяти робочих днів після підписання цього протоколу дає на них письмовий висновок, який затверджується керівником органу Державної аудиторської служби України або його заступником.

Примірники аудиторського звіту передаються керівнику об'єкта аудиту, керівництву його органу управління відповідно до визначених законодавством повноважень Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України. Один примірник аудиторського звіту залишається в органі Державної аудиторської служби України.

Результати аудиту можуть обнародуватися через засоби масової інформації.

Керівник суб'єкта господарювання зобов'язаний інформувати орган Державної аудиторської служби України про стан обліку рекомендацій, які містяться в аудиторському звіті.

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Розкрийте зміст державного аудиту діяльності суб'єктів господарювання державного сектора економіки.
2. Які основні завдання стоять перед державним аудитором під час здійснення державного аудиту діяльності суб'єктів господарювання?
3. Назвіть об'єкти державного аудиту діяльності суб'єктів господарювання.
4. Назвіть джерела інформації аудиту діяльності суб'єктів господарювання.
5. Охарактеризуйте процес проведення державного аудиту діяльності суб'єктів господарювання.
6. Розкрийте змістовність третього етапу здійснення аудиту суб'єктів господарювання.
7. Виділіть особливості аудиторського дослідження системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.
8. Наведіть приклади факторів ризику в діяльності суб'єкта господарювання.
9. Охарактеризуйте структуру аудиторського звіту.
10. Проведіть порівняльну характеристику аудиторських звітів, які складаються за результатами державного аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетної установи та державного аудиту фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Тестові завдання

1. *Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання – це:*
 - а) відновлення бухгалтерського обліку;
 - б) перевірка й аналіз фактичного стану справ, а також правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності;
 - в) виправлення помилок у веденні бухгалтерського обліку.
2. *Об'єктами державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання є:*
 - а) суб'єкти підприємницької діяльності, що не отримують кошти з бюджетів усіх рівнів;
 - б) суб'єкти, що не використовують державне чи комунальне майно;
 - в) суб'єкти державного сектора економіки, та суб'єкти, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів і державних фондів, або використовують державне чи комунальне майно.
3. *Основне завдання державного аудиту суб'єктів господарювання*

державного сектору полягає в:

а) оцінці рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання;

б) пошуку правильного рішення щодо управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання;

в) перевірці своєчасної виплати заробітної плати.

4. Нормативно-правові акти, засновницькі й інші документи суб'єкта господарювання – це:

а) джерело інформації аудитора;

б) основа діяльності суб'єкта господарювання;

в) правильні відповіді а та б.

5. Проведення аудиту діяльності суб'єктів господарювання законодавчо регламентує:

а) Закон України "Про аудиторську діяльність";

б) Порядок проведення органами Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання;

в) МСА;

г) усі відповіді правильні.

6. Тривалість аудиторської перевірки суб'єктів господарювання державного сектору не може перевищувати:

а) 30 днів; б) 60 днів; в) 90 днів.

7. Як проводиться аудит діяльності юридичних осіб, які входять в об'єднання (асоціації, корпорації, концерни, та ін.):

а) починаючи з юридичної особи, частка вкладу якої складає не менше 30 %;

б) одночасно;

в) починаючи з юридичної особи, частка вкладу якої складає не менше 50 %?

8. План проведення аудиту суб'єктів господарювання затверджується:

а) ревізором, який повинен проводити аудит;

б) керівником Державної фінансової інспекції України;

в) керівником підприємства, на якому має проводитись аудит.

9. Чи може посадовець державної фінансової інспекції отримувати інформацію про суб'єкта господарювання на письмовий запит:

а) так; б) ні?

10. У програмі проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектору зазначають:

а) перелік ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання;

б) графік проведення перевірки та відповідальні особи;

в) правильні відповіді а та б.

11. У ході якого етапу проведення аудиторської перевірки суб'єктів господарювання аналізується фактична наявність і стан активів:

- а) 1 етапу. б) 2 етапу; в) 3 етапу;

12. II етап проведення аудиту суб'єктів господарювання – це:

- а) "Звітування про результати аудиту"; б) "Планування аудиту";
в) "Підготовка програми проведення аудиту з урахуванням його плану".

13. Чи можуть результати аудиту суб'єктів господарювання обнародуватися через засоби масової інформації:

- а) так; б) ні; в) правильна відповідь відсутня?

14. Якщо під час проведення аудиту суб'єктів господарювання були виявлені факти порушення законодавства, що містять ознаки злочину, аудитор повинен інформувати:

- а) керівника Державної фінансової інспекції України;
б) керівника підприємства що перевіряється;
в) правоохоронні органи.

15. Процес державного аудиту суб'єктів господарювання складається з:

- а) двох етапів; б) чотирьох етапів; в) шести етапів.

Практичні (ситуаційні) завдання

Стереотипні завдання

Завдання 8.1.

Визначити правильні відповіді:

1. Порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту – це ...

2. ... полягає у письмовому підтвердженні третіми особами точності інформації.

3. Аудит діяльності суб'єктів господарювання проводиться відповідно до ...

4. Щороку проводиться аудит ... (вказати суб'єктів господарювання).

5. Тривалість аудиту не повинна перевищувати ... календарних днів.

6. Процес, який ґрунтується на попередньому вивченні особливостей діяльності об'єкта аудиту та передбачає збирання, аналіз інформації про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, називають

7. Позитивну, умовно позитивну або негативну оцінку державний аудитор надає

Завдання 8.2

Дати визначення таким термінам і поняттям.

Державний аудит діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки – це

Аудиторські процедури – це

Анкетування – це

Тестування – це

Експертиза – це

Рівень суттєвості – це

Фактори ризику (ризикові операції) – це

Діагностичні завдання

Завдання 8.3.

Необхідно визначити, в якій із наведених ситуацій аудитор може дати позитивну, умовно-позитивну чи негативну оцінку системі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Ситуація 1. Система внутрішнього контролю є недостатньою для попередження всіх суттєвих порушень і недоліків у діяльності об'єкта аудиту.

Ситуація 2. Система внутрішнього контролю через недоліки своєї організації не може попереджувати суттєві для об'єкта аудиту помилки, що негативно впливають на використання активів, формування статей доходів і витрат та на фінансовий результат.

Ситуація 3. Система внутрішнього контролю попереджує, виявляє та своєчасно виправляє ті суттєві помилки в роботі персоналу, які можуть бути своєчасно попереджені та виправлені як в частині використання майна, так і в частині визначення окремих статей доходів і витрат і фінансового результату.

Завдання 8.4

Установити порядок здійснення аудиту діяльності юридичних осіб, які входять в об'єднання (асоціації, корпорації, концерни та ін.), користуючись наведеними варіантами:

- 1) починаючи з юридичної особи, частка вкладу якої складає не менше 30%;
- 2) одночасно на всіх суб'єктах господарювання;
- 3) починаючи з юридичної особи, частка вкладу якої складає не менше 50%;
- 4) у будь-якій послідовності.

Завдання 8.5

Визначити особливості методики державного аудиту діяльності суб'єктів господарювання державного сектора економіки.

Завдання 8.6

Установити послідовність здійснення аудиту діяльності суб'єктів господарювання державного сектора економіки, враховуючи стадії й етапи здійснення аудиту.

Завдання 8.7

Необхідно визначити, на якому етапі аудиту фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки здійснюються певні дії державного аудитора. Скласти таблицю за зразком (табл. 8.5).

Вихідні дані.

Підготовка висновку за наслідками оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання; збирання інформації; конкретизація й аналіз недоліків і проблем управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання; підтверджується або спростовується інформація щодо недоліків і проблем в управлінні фінансово-господарською діяльністю.

Таблиця 8.5

Процес аудиторського дослідження

№ п/п	Етапи процесу аудиту	Дії державного аудитора
1	Планування аудиту	
2	Підготовка програми аудиту	
3	Перевірка ризикових операцій	
4	Звітність про результати аудиту	

Евристичні завдання

Завдання 8.8

Скласти протокол розгляду аудиторського звіту (рис. 8.5).

ПРОТОКОЛ розгляду аудиторського звіту			
(найменування об'єкта аудиту) за 20__ – 20__ роки			
_____ (посадова особа органу ДФІ, що здійснив аудит)			
_____ (керівник об'єкта аудиту)			
розглянули й обговорили аудиторський звіт щодо діяльності			
_____ за 20__ – 20__ роки (найменування об'єкта аудиту)			
_____ _____			
_____ (посада працівника)		_____ (керівник об'єкта аудиту)	
_____ (підпи " "	_____ (ініціали, прізвище) 20 ____ року	_____ (підпи "	_____ (ініціали прізвище) 20 ____

Рис. 8.5. Зразок протоколу розгляду аудиторського звіту

Завдання 8.9

Визначити методи перевірки (аналіз, опитування, фактична перевірка, документальна перевірка тощо), за допомогою яких державний аудитор зібрав аудиторські докази (табл. 8.6).

Таблиця 8.6

Методи перевірки у допомогу збирання аудиторських доказів

Аудиторські докази	Методи перевірки
Значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості	
Керівництвом суб'єкта господарювання не встановлено правила здійснення внутрішньогосподарського контролю – немає наказів, розпоряджень тощо	
Наявність асигнувань за кодами програмної (функціонально), економічної кваліфікації видатків, які не планувалися та не здійснювалися у попередньому році	
Створення відокремлених підрозділів	
Зміни схемних посадових окладів чи порядку розрахунку за конкретними видами нарахувань заробітної плати	
Застосування суб'єктом господарювання/установою неліцензійних програм	

Завдання 8.10

Необхідно визначити, які фактори ризику діяльності суб'єкта господарювання належать до зовнішніх, а які до внутрішніх. Результати оформити у вигляді табл. 8.7.

Дані для виконання

1. Зміни, внесені до нормативно-правових актів.
2. Значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості.
3. Загострення конкурентної боротьби з боку конкурентів.
4. Зміна стратегії розвитку галузі, в якій здійснює свою діяльність об'єкт аудиту, що зумовлює зменшення обсягів державного замовлення.
5. Низький рівень комп'ютеризації бухгалтерського обліку.
6. Виявлено недостачу, однак матеріально відповідальна особа продовжує працювати на тій самій посаді, недостачу нею не відшкодовано, річна інвентаризація не проводилася.
7. Штучне обмеження використання виробничої потужності об'єкта аудиту та обсягу виробництва продукції у зв'язку з обмеженістю внутрішнього ринку.
8. Зміни в організаційній структурі об'єкта аудитування.
9. Не встановлені правила здійснення внутрішнього контролю.
10. Відсутність положення про бухгалтерську службу, посадових інструкцій відповідальних працівників, графіка документообігу.
11. Зміни виду господарської діяльності об'єкта аудиту.
12. Виявлено факти переплати заробітної плати внаслідок встановлення необґрунтовано завищених надбавок чи доплат.

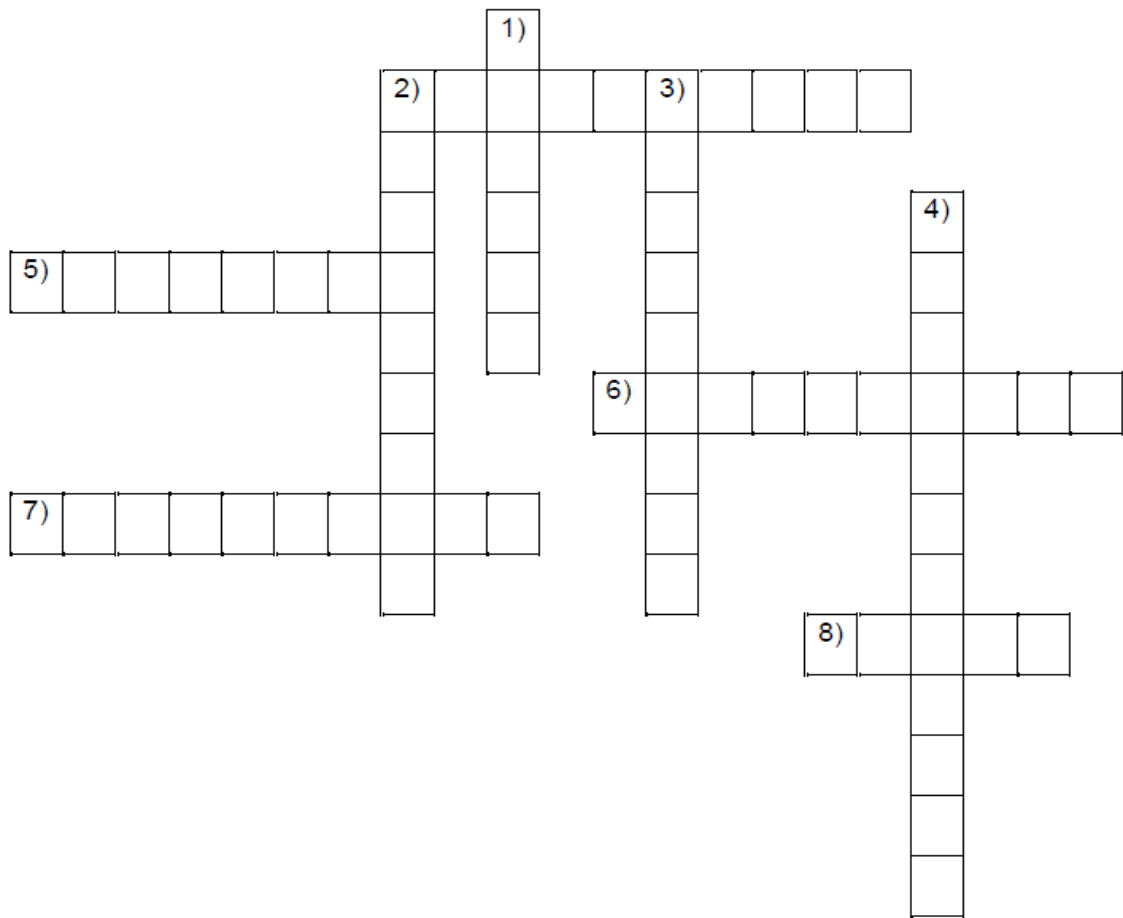
Таблиця 8.7

Зовнішні і внутрішні фактори ризику

Зовнішні фактори ризику	Внутрішні фактори ризику

Завдання 8.11

Розв'язати кросворд.



Питання

за горизонталлю:

2) Назвіть процес, який ґрунтується на попередньому вивченні особливостей діяльності об'єкта аудиту.

5) Назвіть обов'язковий розділ аудиторського звіту.

6) Який аудит є різновидом державного фінансового контролю?

7) Який останній етап аудита фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання?

8) Що не може перевищувати дев'яносто календарних днів?

за вертикаллю:

1) Шляхом чого можна отримувати інформацію?

2) Яка оцінка дається системі внутрішнього контролю, коли своєчасно виправляються суттєві помилки в роботі?

3) Які фактори ризику є прямим результатом діяльності об'єкта аудиту?

4) Назвіть обов'язковий розділ аудиторського звіту.

Тема 9. Державний аудит виконання місцевих бюджетів

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

9.1. Поняття, об'єкти та завдання державного аудиту виконання місцевих бюджетів.

9.2. Методика проведення державного аудиту виконання місцевих бюджетів.

9.3. Оформлення та реалізація результатів аудиту. Контрольні запитання для самоперевірки.

Тестові завдання.

Практичні (ситуаційні) завдання

Метою даної теми є формування в студентів здатності здійснювати державний аудит виконання місцевих бюджетів

Ключові терміни та поняття: державний аудит виконання місцевих бюджетів, об'єкти аудиту виконання бюджету, проблема державного аудиту виконання бюджету, гіпотези державного аудиту виконання бюджету, аудиторський звіт

Таблиця 9.1

Професійні компетентності, які формуються за темою

Компетентність, яка формується	Знання	Уміння	Комунікація	Автономність, відповідальність
1	2	3	4	5
Здатність здійснювати державний аудит виконання місцевих бюджетів	Знання методики державного аудиту виконання місцевих бюджетів	Уміння застосовувати методики державного аудиту виконання місцевих бюджетів	Донесення до управлінського персоналу проблемних питань, що виявлені під час державного аудиту виконання місцевих бюджетів	Відповідальність за правильність застосування методів і прийомів
Здатність оформлювати та реалізовувати результати державного аудиту виконання місцевих бюджетів	Знання порядку оформлення та реалізація результатів державного аудиту виконання місцевих бюджетів	Уміння складати узагальнювальні документи за результатами державного аудиту виконання місцевих бюджетів	Донесення до управлінського персоналу результатів державного аудиту виконання місцевих бюджетів	Відповідальність за складання узагальнювальних документів

9.1. Поняття, об'єкти та завдання державного аудиту виконання місцевих бюджетів

Державний аудит виконання місцевих бюджетів (далі – аудит виконання бюджету) – це форма державного фінансового контролю, спрямована на виявлення причин, що перешкоджають ефективному формуванню та виконанню місцевих бюджетів, а також розроблення пропозицій щодо усунення таких причин.

Об'єктами державного аудиту виконання бюджету є місцеві бюджети.

Відповідно до ст. 5 Бюджетного кодексу *місцевими бюджетами є* бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети, бюджети районів у містах і бюджети місцевого самоврядування, бюджети територіальних громад (сіл, селищ, міст та їх об'єднань) [39].

Основні завдання державного аудиту виконання бюджету:
надання оцінки формуванню та рівню виконання місцевого бюджету;
установлення причин, що негативно впливають на виконання місцевого бюджету;

визначення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним і комунальним майном, в тому числі можливості збільшення доходів бюджету.

9.2. Методика проведення державного аудиту виконання місцевих бюджетів

Державний аудит ефективності виконання місцевого бюджету проводиться відповідно до планів контрольно-ревізійної роботи, які складаються та затверджуються відповідно до Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 р.

№ 955 [54]. Відбір місцевих бюджетів щодо яких має проводитись державний фінансовий аудит, здійснюється відповідно до критеріїв Порядку планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 8 серпня 2001 р. № 955 [54].

Аудит виконання бюджету, як правило, розпочинається одночасно з ревізією поточного рахунку, обраного для дослідження місцевого бюджету. Перед початком аудиту виконання бюджету (не пізніше десяти календарних днів до дати його проведення) відповідному органу місцевого самоврядування та місцевій державній адміністрації надсилається повідомлення про його проведення.

Здійснюючи аудит виконання бюджету, аудитори вибирають і застосовують прийоми та процедури, які відповідають конкретним обставинам. Ці прийоми та процедури повинні дозволяти аудиторам

отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їх точки зору та висновки.

На рис. 9.1 подані прийоми та процедури, які застосовує аудитор під час державного аудиту ефективності виконання місцевого бюджету.

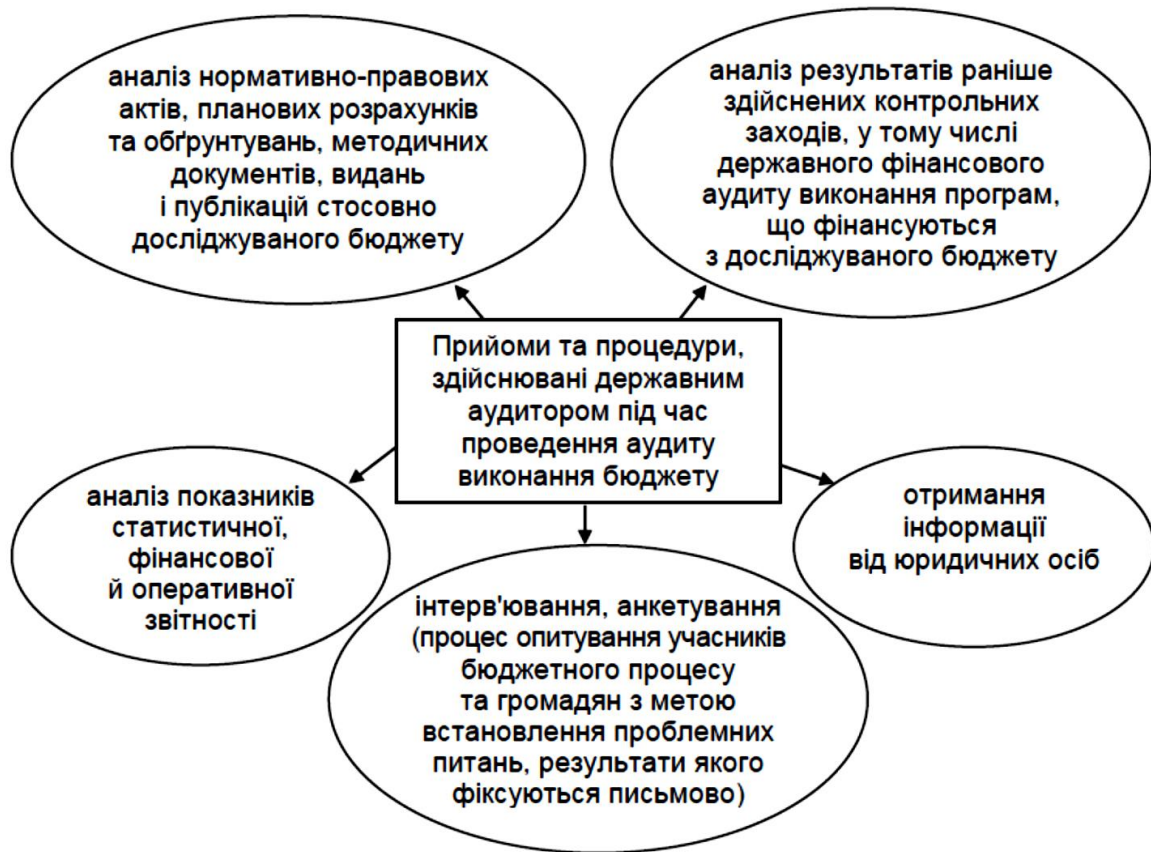


Рис. 9.1. Прийоми та процедури, здійснювані державним аудитором під час проведення державного аудиту виконання бюджету

У процесі аудиту виконання бюджету здійснюється збирання даних від органів державної влади та місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій щодо факторів, які впливають на формування доходів місцевого бюджету, використання бюджетних коштів, державного та комунального майна.

Процес отримання від органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій відповідних даних здійснюється шляхом направлення запитів на їх адресу, а від учасників бюджетного процесу – також за місцем їх безпосереднього знаходження. Для збирання даних за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу посадовій особі органу Державної аудиторської служби України видається направлення встановленого зразка, підписане керівником відповідного органу Державної аудиторської служби України та скріплене печаткою цього органу.

Посадова особа органу Державної аудиторської служби України зобов'язана пред'явити керівнику учасника бюджетного процесу

направлення на проведення аудиту виконання бюджету.

Процес аудиту виконання бюджету складається з таких основних етапів:

I. Попередній аудит. II. Проведення аудиту.

III. Реалізація результатів аудиту.

Попередній аудит (I етап) включає: збирання фонові інформації, тобто інформації, що характеризує досліджуваний бюджет; оцінку виконання бюджету; визначення ризиків у формуванні та виконанні бюджету, забезпеченні ефективного використання коштів бюджету. Етап завершується складанням програми аудиту. На рис. 9.2 подана послідовність збирання фонові інформації.

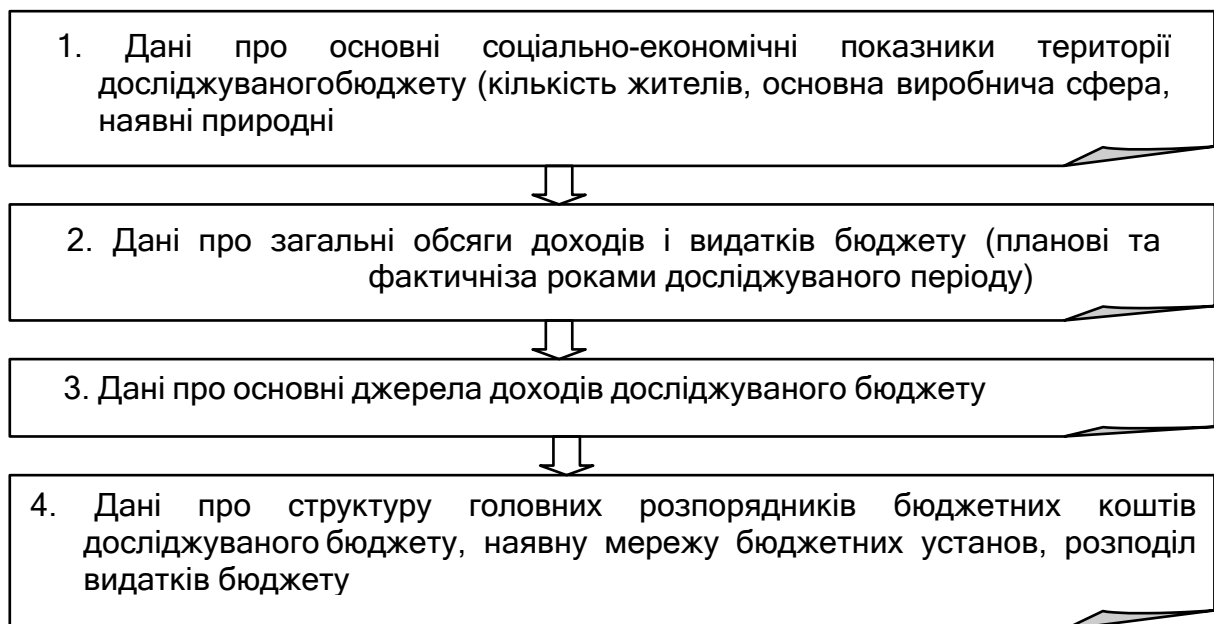


Рис. 9.2. Процес збирання фонові інформації про досліджуваний бюджет

Мета збирання фонові інформації – забезпечити формування загального уявлення щодо досліджуваного бюджету.

Джерелами фонові інформації є: форми річних звітів про виконання досліджуваного бюджету; програми соціально-економічного та культурного розвитку територій та звіти про їх виконання; статистична звітність; дані органів Державної аудиторської служби України щодо бази підконтрольних об'єктів; матеріали засобів масові інформації тощо.

Оцінка стану виконання досліджуваного бюджету надається на підставі порівняння фактично виконаних і запланованих обсягів доходів і видатків бюджету.

Аналіз виконання затверджених обсягів доходів доцільно здійснити за такими видами, як податкові та неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом і трансферти, щодо їх питомі ваги в загальному обсязі надходжень і темпів зростання у досліджуваний період.

Аналіз виконання видатків бюджету проводять окремо за загальним

і спеціальним фондами. Водночас доцільне порівняння затверджених обсягів видатків із потребою в бюджетних коштах.

На підставі фонові інформації й оцінки стану виконання місцевого бюджету визначається проблема аудиту.

Проблемою аудиту можуть бути питання:

чи існують резерви збільшення ресурсної бази бюджету для подальшого їх спрямування на задоволення потреб територіальної громади;

чому не виконані заплановані завдання за дохідною частиною бюджету;

чому у процесі виконання запланованих обсягів доходів місцевого бюджету не виконані заплановані видатки?

На підставі зібраної інформації визначають ризикові напрями у формуванні та виконанні досліджуваного бюджету (залежно від джерел доходів, напрямів використання бюджетних коштів, державного та комунального майна тощо). На цій підставі формують можливі (вірогідні) причини прорахунків у формуванні ресурсної бази самоврядної території та/або її неефективного використання, тобто гіпотези аудиту.

Гіпотези можуть стосуватись:

загальних проблем бюджетного процесу; прорахунків у формуванні ресурсної бази;

незабезпечення ефективного використання бюджетних коштів і комунального майна;

"вузьких місць" в системі внутрішнього контролю.

За результатами проведеної роботи розробляється програма аудиту. Метою розроблення програми є визначення заходів, які необхідно виконати під час проведення аудиту виконання бюджету, та надання детальної інструкції з роботи. До програми аудиту доцільним є складання таблиць, анкет тощо для спрощення процесу збирання та узагальнення інформації.

Програма аудиту, як правило, узгоджується з керівником органу місцевого самоврядування та/або місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної ради.

Проведення аудиту (II етап) складається з таких стадій:

збирання даних, їх узагальнення й аналіз з метою доведення визначених гіпотез або дослідження орієнтовних питань програми аудиту;

підготовка висновків і пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень ефективності використання державних ресурсів;

підготовка аудиторського звіту й обговорення результатів аудиту.

При виконанні I й II етапів аудиту доцільно направити запити до органів влади, підприємств, установ та організацій з метою отримання

необхідних для доведення гіпотез даних. Наприклад, доцільно отримати дані від органів державної податкової служби щодо податкової заборгованості з досліджуваного бюджету (за джерелами надходжень і злісних неплатників); кількості зареєстрованих договорів оренди землі, водоймищ (для порівняння з даними органів щодо земельних ресурсів); ставок місцевих податків і зборів; наданих пільг стосовно сплати податків і зборів до досліджуваного бюджету тощо. Доцільним також є отримання від органів місцевого самоврядування даних щодо наявної комунальної власності, стану виплати заробітної плати в регіоні тощо.

У табл. 9.2 подані основні питання дослідження проблем аудиту виконання бюджету окремо за дохідною та видатковою частинами.

Після дослідження дохідної та видаткової частин бюджету необхідно дати оцінку впливу стану фінансової дисципліни на виконання досліджуваного бюджету. Зокрема, доцільно отримати дані від органів державної податкової служби щодо обсягів донарахувань до місцевого бюджету, органів Державного казначейства відносно кількості відмов розпорядникам бюджетних коштів в оплаті рахунків і причин цього.

За результатами проведених органами Державної аудиторської служби України контрольних заходів доцільно визначити обсяги незаконного, нецільового (форма 1-КР) і неефективного використання бюджетних коштів (окрім порушень, виявлених під час аналізу доходної та видаткової частин); провести аналіз стану відшкодування встановлених порушень. Це допоможе визначити слабкі ланки в організації внутрішнього контролю.

На всіх етапах проведення аудиту виконання бюджету бажано проводити наради, обговорення, обмін думками тощо з представниками органів державної влади, підприємств, установ та організацій для отримання різних поглядів на проблеми досліджуваного бюджету.

9.3. Оформлення та реалізація результатів аудиту

Результати аудиту виконання бюджету відображують в аудиторському звіті.

Аудиторський звіт має містити розділи щодо:

загальної характеристики, оцінки стану виконання досліджуваного бюджету та визначення проблеми аудиту;

причин існування проблем у невиконанні бюджету через неякісне наповнення його доходної частини з наведенням резервів (джерел та обсягу) її збільшення та неефективне використання бюджетних коштів і майна з наведенням обсягу резервів;

пропозицій для вдосконалення процесу формування та використання ресурсів місцевого бюджету.

Основні питання дослідження проблем аудиту виконання бюджету

Орієнтовні питання	Методи збирання даних	Джерела інформації
1	2	3
Проблеми у виконанні дохідної частини місцевого бюджету		
1) дослідити ступінь відповідності затверджених та уточнених показників бюджету розрахунковим показникам Мінфіну, прогнозним показникам органів Державної податкової адміністрації (загалом у розрізі видів надходжень), обґрунтованість таких відхилень та їх вплив на стан виконання надходжень бюджету; 2) визначити можливі причини невиконання (значного перевиконання) затверджених та уточнених обсягів окремих видів надходжень; 3) визначити, чи правильно визначений склад доходів місцевого бюджету, тобто чи не включались до доходів бюджету надходження, які належать бюджетам інших рівнів, без наявних підстав; 4) оцінити вплив пільг, наданих органом місцевого самоврядування суб'єктам господарювання щодо сплати податків, зборів тощо, на виконання дохідної частини бюджету. Необхідно дослідити, чи визначалось цільове спрямування коштів, що вивільняються за наданням таких пільг, їх фактичне використання суб'єктами господарювання; 5) визначитись щодо наявності фактів списання позик, які надавались з місцевого бюджету; неврахування у складі надходжень бюджету позик, що мають бути повернуті; 6) провести порівняння даних податкових органів щодо зареєстрованих платників орендної плати за землю й органів землевпорядкування відносно укладених договорів оренди землі для надання висновку стосовно повноти контролю над орендарями земельних ресурсів;	аналіз; синтез; документальні прийоми; розрахунково-аналітичні прийоми. Опитування (анкетування); індивідуальні інтерв'ю; поштові та телефонні опитування	нормативно-правові акти, у тому числі внутрішні нормативні документи, які регламентують діяльність розпорядників коштів місцевого бюджету; стратегічний план (довгострокова/середньострокова програма); кошториси, плани асигнувань; порядок проходження та використання бюджетних коштів; порядок звітності про результати; матеріали внутрішнього та зовнішнього контролів; бухгалтерська та статистична звітність; внутрішні річні звіти за сферою діяльності

Продовження табл. 9.2

1	2	3
7) проаналізувати стан відчуження майна та земельних ділянок несільськогосподарського призначення, що належать до комунальної власності; стан розрахунків за цими операціями; застосування конкурсних засад під час здійснення відчуження; 8) дослідити стан організації обліку комунального майна, розрахунків і оплати його використання, в тому числі своєчасність розрахунків; нарахування штрафних санкцій за порушення умов договорів; відповідність установлених ставок орендної плати комерційним розцінкам. Зробити порівняння дохідних надходжень від оренди комунального майна з витратами на утримання цього майна, зокрема на проведення ремонтів тощо; 9) проаналізувати відповідність і періодичність змін цін (тарифів), встановлених на послуги, що надаються бюджетними установами та комунальними підприємствами, витратам на їх надання; обрахувати втрати (недонадходження) до бюджету з цієї причини; 10) проаналізувати практику встановлення місцевим органом самоврядування в межах законодавства додаткових податків і зборів, відповідність ставок діючих податків і зборів максимально визначеному розміру; проведення розрахунку можливих додаткових надходжень до бюджету; 11) дослідити методику розроблення, затвердження та справляння ставок єдиного податку для суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб		
Проблеми у виконанні видаткової частини місцевого бюджету		
1) провести аналіз формування показників місцевого бюджету, у т.ч. за бюджетними галузями та за кодами економічної класифікації видатків бюджету; заходів, що не передбачені розрахунковими показниками Мінфіну; на відповідність виділених асигнувань потребам; 2) проаналізувати обґрунтованість висновків щодо внесення до бюджету, як цього вимагає законодавство;	аналіз; синтез; документальні прийоми; розрахунково-аналітичні прийоми; опитування (анкетування)	нормативно-правові акти, у тому числі внутрішні нормативні документи, які регламентують діяльність розпорядників коштів місцевого бюджету; стратегічний план (довгострокова/середньострокова програма);

Закінчення табл. 9.2

1	2	3
3) проаналізувати пропорційність забезпечення асигнуваннями головних розпорядників коштів місцевого бюджету, стан погашення наданих кредитів, обґрунтування напрямів витрачання коштів резервною фонду; 4) визначити, чи існували можливості спрямування видатків спеціального фонду бюджету на покриття зобов'язань, взятих за загальним фондом бюджету, чи здійснювалось таке спрямування; 5) визначити причини утворення вільних залишків коштів на рахунках бюджету та проаналізувати напрями їх використання в наступному бюджетному році; 6) проаналізувати стан дебіторської та кредиторської заборгованості бюджетних установ (у тому числі небюджетної) щодо головних розпорядників бюджетних коштів і кодів економічної класифікації видатків бюджету; стан претензійної роботи щодо зменшення обсягів дебіторської заборгованості, наявність випадків її списання; 7) проаналізувати потребу та стан надходження дотацій та субвенцій з Державного бюджету; надання та погашення короткотермінових позичок; надання дотацій та субвенцій місцевим бюджетам нижчих рівнів; стан взаємних розрахунків з бюджетами нижчого рівня; 8) здійснити аналіз забезпечення органом місцевого самоврядування незмінності призначень за захищеними статтями видатків місцевого бюджету; 9) у разі наявності узагальнити факти здійснення видатків на утримання установ, що мають або можуть фінансуватись з бюджетів інших рівнів, інших джерел; 10) проаналізувати доцільність надання коштів на кредитування підприємницької діяльності й інші першочергові видатки; 11) за результатами попередніх ревізій обрахувати обсяг коштів, спрямованих бюджетними установами на закупівлю товарів понад потребу (без потреби), у довготривалу дебіторську заборгованість		кошториси, плани асигнувань; порядок проходження та використання бюджетних коштів; порядок звітності про результати; матеріали внутрішнього та зовнішнього контролів; бухгалтерська та статистична звітність; внутрішні річні звіти за сферою діяльності

Аудиторський звіт має виключати можливість двоякого трактування та нечіткість і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними та достовірними доказами. Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення – стислими та чіткими. Звіт не повинен містити будь-яких обвинувачень з приводу порушень, помилок або невідповідностей.

За можливості інформацію доцільно подавати у вигляді таблиць, діаграм, графіків. Робочі матеріали, які підтверджують встановлені факти, можуть бути оформлені як додатки до звіту.

У посиланнях на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно у тексті аудиторського звіту зазначати джерела інформації. З метою організації текстової частини аудиторського звіту посилання на джерела інформації доцільно позначати цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному в переліку, який є додатком до аудиторського звіту.

За результатами проведення аудитів виконання окремих (індивідуальних) бюджетів на певній території (наприклад, району чи області) готується загальний аудиторський звіт.

Проект аудиторського звіту передається для обговорення керівнику місцевого органу виконавчої влади та/або органу місцевого самоврядування, а також керівнику фінансового органу відповідного органу влади. Не виключено, що оцінка стану виконання досліджуваного бюджету та визначені причини неефективного використання державних ресурсів можуть стати предметом дискусії, за наслідками якої конструктивні зауваження мають бути враховані. Результати обговорення проекту звіту можуть бути оформлені протоколом.

Реалізація матеріалів аудиту виконання бюджету може здійснюватися разом з матеріалами комплексної ревізії виконання цього бюджету. Аудиторський звіт виконання бюджету може виноситись на розгляд колегії місцевої державної адміністрації та/або сесії відповідної ради, а у випадку проведення аудиту виконання бюджету області – і Мінфіну.

Орган Державної аудиторської служби України здійснює моніторинг та облік стану впровадження відображених в аудиторському звіті пропозицій.

Рішення щодо оприлюднення аудиторського звіту приймається керівництвом органу Державної аудиторської служби України, що проводив аудит виконання бюджету.

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Дайте визначення поняття "державний аудит виконання місцевих бюджетів".
2. Назвіть бюджети, які належать до місцевих.
3. Охарактеризуйте завдання аудиту виконання бюджету.
4. Визначте порядок організації аудиту виконання бюджету.
5. Охарактеризуйте процес аудиту виконання місцевого бюджету.
6. Назвіть основні питання дослідження проблем аудиту у виконанні дохідної частини місцевого бюджету.
7. Назвіть основні питання дослідження проблем аудиту у виконанні видаткової частини місцевого бюджету.
8. Охарактеризуйте структуру аудиторського звіту, в якому відображуються результати аудиту виконання бюджету.
9. Який порядок реалізації результатів аудиту виконання бюджету?
10. Які вимоги висуваються до складання звіту за результатами аудиту виконання бюджету?

Тестові завдання

1. *Аудит виконання місцевих бюджетів здійснюється відповідно до:*
 - а) договору з розпорядником бюджетних коштів,
 - б) річного плану контрольно-ревізійної роботи;
 - в) за вимогами органів влади;
 - г) за бажанням керівника контрольно-ревізійного органу.
2. *Перед початком аудиту виконання місцевого бюджету органу перевірки надсилається:*
 - а) лист-замовлення, б) телефонограма; в) повідомлення;
 - г) направлення;
 - д) про початок аудиторського дослідження повідомляти не обов'язково.
3. *Направлення на проведення аудиту виконання місцевого бюджету призначене:*
 - а) для повідомлення про початок аудиту;
 - б) для підтвердження особи державного аудитора;
 - в) для узагальнення результатів аудиту;
 - г) для планування аудиторського дослідження.
4. *Фонові інформація – це інформація, яка:*
 - а) характеризує досліджуваний бюджет;
 - б) визначає мету та завдання аудиторського дослідження;

- в) характеризує результати опитування учасників бюджетного процесу;
- г) міститься в аудиторському звіті.
5. *Об'єктом державного аудиту виконання бюджету є:*
- а) місцеві бюджети;
- б) Державний бюджет;
- в) правильні відповіді а та б.
6. *Основним завданням державного аудиту виконання бюджету є:*
- а) надання оцінки формуванню та рівню виконання місцевого бюджету;
- б) установлення причин, що негативно впливають на виконання місцевого бюджету;
- в) усі відповіді правильні.
7. *Відповідному органу місцевого самоврядування та місцевій державній адміністрації надсилається повідомлення на проведення аудиту виконання місцевого бюджету:*
- а) не пізніше десяти календарних днів до дати проведення аудиту;
- б) не пізніше п'ятнадцяти календарних днів до дати проведення аудиту;
- в) не пізніше двадцяти календарних днів до дати проведення аудиту.
8. *Прийоми та процедури, які застосовує аудитор під час державного аудиту ефективності виконання місцевого бюджету – це:*
- а) інтерв'ювання, анкетування, отримання інформації від юридичних осіб;
- б) аналіз показників статистичної, фінансової й оперативної звітності;
- в) аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів;
- г) усі відповіді правильні.
9. *Скільки існує етапів процесу аудиту виконання бюджету:*
- а) два етапи; б) три етапи; в) чотири етапи?
10. *Джерелами фонові інформації є:*
- а) форми річних звітів про виконання досліджуваного бюджету;
- б) програми соціально-економічного та культурного розвитку територій та звіти про їх виконання;
- в) статистична звітність;
- г) дані органів Державної аудиторської служби України щодо бази підконтрольних об'єктів;
- д) матеріали засобів масової інформації;
- е) правильні відповіді а та г; ж) усі відповіді правильні.
11. *За результатами аудиту складають:*
- а) аудиторський висновок; б) аудиторський звіт; в) довідку.
12. *Протягом скількох днів після надходження до відповідної місцевої держадміністрації та/або органу місцевого самоврядування звіт повертається до контролюючого органу із зауваженнями та*

пропозиціями:

- а) трьох робочих днів;
- б) трьох календарних днів; в) п'яти робочих днів.

13. *На якому етапі аудиту виконання бюджету бажаним є проведення нарад з представниками органів державної влади:*

- а) на I етапі; б) на II етапі; в) на III етапі; г) на всіх етапах?

14. *Мета збирання фонової інформації:*

а) забезпечити формування загального уявлення щодо досліджуваного бюджету;

б) оцінити ефективність виконання бюджетних програм;

в) визначити ступінь впливу виявлених порушень.

15. *Форма державного фінансового контролю, спрямована на виявлення причин, що перешкоджають ефективному формуванню та виконанню місцевих бюджетів, – це:*

а) державний фінансовий аудит окремих господарських операцій;

б) державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання економіки;

в) державний аудит виконання місцевих бюджетів.



Практичні (ситуаційні) завдання

Стереотипні завдання

Завдання 9.1

Визначити правильні відповіді.

1. Аудит виконання бюджету проводиться відповідно до ... (вказати підставу).

2. Відбір місцевих бюджетів, щодо яких має проводитись державний фінансовий аудит, здійснюється відповідно до ... (назвати установчий документ).

3. Перед початком аудиту виконання бюджету, не пізніше ніж за ... до дати його проведення, відповідному органу місцевого самоврядування та місцевій державній адміністрації надсилається повідомлення про його проведення.

4. Процес збирання у органів державної влади відповідних даних здійснюється шляхом ... на їх адресу, а в учасників бюджетного процесу – також за місцем їх безпосереднього знаходження.

5. Посадова особа органу Державної аудиторської служби України зобов'язана пред'явити керівнику учасника бюджетного процесу ... на проведення аудиту виконання бюджету.

6. Мета збирання фонової інформації, що характеризує

досліджуваний бюджет, – забезпечити

7. Програма аудиту виконання бюджетів узгоджується з

8. Моніторинг та облік стану впровадження відображених в аудиторському звіті пропозицій здійснює

Завдання 9.2

Дати визначення таким термінам і поняттям.

Державний бюджет – це

Місцевий бюджет – це

Державний аудит виконання бюджетів – це

Органи місцевого самоврядування – це

Діагностичні завдання

Завдання 9.3

Скласти звіт за результатами аудиту виконання бюджету.

Дані для виконання.

1. Фонова інформація.
2. Загальна характеристика, оцінка стану виконання досліджуваного бюджету та визначення проблеми аудиту.
3. Оцінка рівня виконання досліджуваного бюджету.
4. Проблема аудиту.
5. Інформація щодо наявності причин існування проблем у невиконанні бюджету через неякісне наповнення його доходної частини з наведенням резервів (джерел та обсягу) її збільшення та неефективне використання бюджетних коштів та майна з наведенням обсягу резервів.
6. Пропозиції для вдосконалення процесу формування та використання ресурсів місцевого бюджету.
7. Гіпотези аудиту або орієнтовні питання для опрацювання в ході аудиту виконання бюджету, методи їх дослідження.

Завдання 9.4

У 20_році місцевий бюджет затверджено в сумі 138 000 грн.

Заплановано: податкових надходжень – 75 000 грн; неподаткових надходжень – 35 000 грн; видатків за спеціальним фондом – 25 000 грн.

Фактично виконано: податкових надходжень – 73 000 грн; неподаткових надходжень – 38 000 грн; видатків за спеціальним фондом – 27 000 грн.

Необхідно проаналізувати виконання доходів місцевого бюджету за 20_рік.

Завдання 9.5

Визначити дії аудитора у процесі дослідження проблем виконання видаткової частини місцевого бюджету та докази причин їх існування.

Завдання 9.6

Визначити дії аудитора у процесі дослідження проблем виконання

дохідної частини місцевого бюджету та докази причин їх існування.

Евристичні завдання

Завдання 9.7

Необхідно визначити гіпотези аудиту виконання бюджету, якщо відомі проблеми аудиту.

Дані для виконання.

Проблеми аудиту виконання місцевого бюджету:

- 1) чи існують резерви збільшення ресурсної бази бюджету для подальшого їх спрямування на задоволення потреб територіальної громади;
- 2) чому не виконані заплановані завдання дохідної частини бюджету;
- 3) чому у ході виконання запланованих обсягів доходів місцевого бюджету не виконані заплановані видатки?

Завдання 9.8

Визначити, що є проблемою аудиту місцевого бюджету, а що є гіпотезою.

Вихідні дані.

1. Неправильно сформована ресурсна база місцевого бюджету.
2. Неефективний внутрішній контроль з боку органів місцевого самоврядування, що призвів до невиконання бюджету.
3. Чому не виконані заплановані завдання дохідної частини бюджету?
4. Неправильно організований процес використання бюджетних коштів.

Завдання 9.9

У ході здійснення державного аудиту виконання місцевого бюджету державний аудитор визначив проблему аудиту: "Чому не виконані заплановані завдання дохідної частини бюджету?" – та сформував гіпотези аудиту.

Необхідно визначити дії державного аудитора щодо вирішення проблеми аудиту та доведення гіпотез. Навести приклади гіпотез аудиту.

Завдання 9.10

У ході здійснення державного аудиту виконання місцевого бюджету державний аудитор визначив проблему аудиту: "Чому в процесі виконання обсягів доходів місцевого бюджету не виконані заплановані видатки?" – та сформував гіпотези аудиту.

Необхідно визначити дії державного аудитора щодо вирішення проблеми аудиту та доведення гіпотез. Навести приклади гіпотез аудиту.

Завдання 9.11

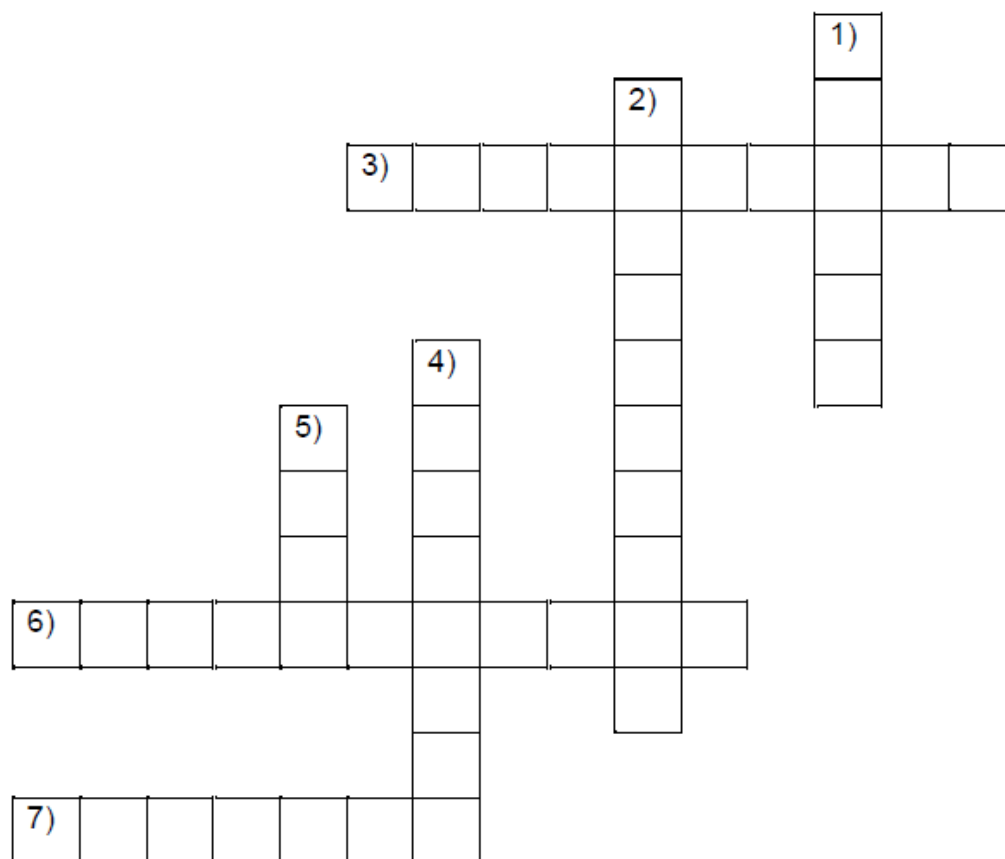
У ході здійснення державного аудиту виконання місцевого бюджету державний аудитор визначив проблему аудиту: "Чому у

процесі виконання обсягів доходів місцевого бюджету не виконано заплановані завдання?" – та сформував гіпотези аудиту.

Необхідно визначити дії державного аудитора щодо вирішення проблеми аудиту та доведення гіпотез. Навести приклади гіпотез аудиту.

Завдання 9.12.

Розв'яжіть кросворд.



Запитання

За горизонталлю:

3) Назвіть етап процесу аудиту виконання бюджету, що включає збір фонові інформації?

6) Назвіть один з прийомів і процедур, який застосовує аудитор під час державного аудиту ефективності виконання місцевого бюджету.

7) Назва документа, згідно з яким затверджують плани контрольно-ревізійної роботи.

За вертикаллю:

1) Як назвати інформацію, що характеризує досліджуваний бюджет?

2) Який етап процесу аудиту виконання бюджету включає підготовку аудиторського звіту?

4) Кому необхідно пред'являти направлення на проведення аудиту виконання бюджету?

5) В якому документі відображають результати аудиту виконання бюджету?

Тема 10. Державний аудит ефективності діяльності

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

10.1. Загальні положення аудиту ефективності діяльності.

10.2. Планування аудиту ефективності діяльності.

10.3. Проведення (виконання) аудиту ефективності діяльності.

10.4. Звітування за результатами аудиту ефективності діяльності.

10.5. Контроль виконання пропозицій за результатами аудиту ефективності діяльності.

Контрольні запитання для самоперевірки.

Тестові завдання.

Практичні (ситуаційні) завдання

Метою даної теми є формування в студентів здатності здійснювати державний аудит ефективності діяльності

Ключові терміни та поняття: методика аудиту ефективності, об'єкти аудиту ефективності, стратегічне планування, планування діяльності Рахункової палати, ризик аудиту ефективності, виконання аудиту ефективності, аудиторський звіт

Таблиця 10.1

Професійні компетентності, які формуються за темою

Компетентність, яка формується	Знання	Уміння	Комунікація	Автономність, відповідальність
Здатність здійснювати аудит ефективності	Знання методики аудиту ефективності	Уміння застосовувати методики аудиту ефективності	Донесення до управлінського персоналу проблемних питань, що виявлені під час аудиту ефективності	Відповідальність за правильність застосування методів і прийомів
Здатність оформлювати та реалізовувати результати аудиту ефективності	Знання порядку оформлення та реалізації результатів аудиту ефективності	Уміння складати узагальнювальні документи за результатами аудиту ефективності	Донесення до управлінського персоналу результатів аудиту ефективності	Відповідальність за складання узагальнювальних документів

10.1. Загальні положення аудиту ефективності діяльності

Важливого значення в сучасній практиці зовнішнього економічного контролю, який здійснює Рахункова Палата України, набуває розвиток аудиту ефективності, спрямований на оцінювання економічності, ефективності та результативності адміністративної діяльності в державному секторі економіки. Тому його проведення є складним і тривалим процесом. Аудитори Рахункової Палати постійно працюють над тим, щоб максимально скоротити час перевірок, не знижуючи їх якості та не збільшуючи аудиторського ризику.

Відповідно до INTOSAI **аудит ефективності** – це незалежна оцінка або перевірка ступеня, в якому державне підприємство, програма або організація працюють ефективно та результативно, з належною увагою до економічного витрачання коштів.

Тобто визначальне поняття аудиту ефективності розуміє під собою економічність, продуктивність і результативність витрачання державних коштів.

Умовно аудит ефективності можна розділити на два види:

- **аудит результатів функціонування діяльності** того чи іншого відомства або **результатів виконання** тієї чи іншої програми;
- **аудит процесу управління**, що використовується організацією, яка перевіряється, для досягнення поставленої мети.

Зазначені умовні види аудиту ефективності можуть проводитися як окремо, так і одночасно. На практиці найбільш поширеним є одночасне проведення зазначених видів аудиту ефективності.

Однак мета, предмет, об'єкти та суб'єкти аудиту ефективності діяльності, що здійснюється Рахунковою палатою України, відрізняються від притаманних аудиту ефективності діяльності, де суб'єктом виступає Державна фінансова інспекція України. Це обумовлене специфікою розподілу діяльності Рахункової палати та Державної фінансової інспекції України, що наведено на рис. 10.1.

Таким чином, *особливістю аудиту ефективності діяльності, що здійснюється Рахунковою палатою*, є спрямованість на дослідження діяльності тих органів, установ та організацій, які фінансуються виключно з Державного бюджету України.

Тобто аудит ефективності діяльності різних об'єктів в частині використання коштів Державного бюджету України здійснює і Рахункова палата, і Державна фінансова інспекція, але аудит місцевих фінансів здійснює саме Державна фінансова інспекція.

Така специфіка зумовлює відмінності в меті, предметі, суб'єктах та об'єктах здійснення аудиту ефективності діяльності, але методика проведення аудиту ефективності діяльності є типовою. Це зумовлене тим, що у процесі аудиту ефективності діяльності Рахункова палата України керується виключно Стандартами з аудиту державних фінансів

INTOSAI, а ці стандарти є обов'язковими для всіх контролюючих органів [31].



Рис. 10.1. Розподіл діяльності Рахункової Палати України та Державної фінансової інспекції України

Метою аудиту ефективності діяльності є: перевірка законності й ефективності діяльності використання коштів *Державного бюджету України*, загальнодержавних цільових фондів, валютних і кредитно-фінансових ресурсів, інших державних коштів, зв'язаних з *Державним бюджетом України*; оцінка стану внутрішнього контролю об'єкта перевірки та надання пропозицій щодо усунення порушень чинного законодавства України.

До цілей аудиту ефективності також належать:

- 1) визначення й оцінка проблеми економності, продуктивності та результативності урядових програм і областей, де управління може бути незадовільним, з метою надання об'єкту перевірки й уряду практичного сприяння в поліпшенні їх діяльності;
- 2) надання законодавчій або виконавчій владі незалежної оцінки про управління й ефективне використання державних коштів і реалізацію проведення урядових програм;
- 3) надання звіту про пряму та непряму дію програм і звіту про досягнення цілей держави;
- 4) інформування суспільства, платників податків про використання суспільних коштів і ресурсів.

Предметом аудиту ефективності діяльності є діяльність об'єкту, що перевіряється, та порядок використання коштів *Державного бюджету України*, загальнодержавних цільових фондів, валютних і кредитно-фінансових ресурсів, державних коштів, пов'язаних з

Державним бюджетом України, законодавчі акти, розпорядчі й інші документи, пов'язані з діяльністю учасників бюджетного процесу в цій сфері.

Суб'єктом аудиту ефективності діяльності в даному випадку є посадові особи Рахункової Палати, особи, залучені Рахунковою палатою до проведення перевірки (спеціалісти або експерти).

Аудит ефективності діяльності, здійснюваний Рахунковою палатою України, складається з чотирьох основних послідовних етапів:

- 1) планування аудиту ефективності;
- 2) проведення аудиту ефективності;
- 3) звітування за результатами аудиту ефективності;
- 4) контроль за виконанням пропозицій, прийнятих за результатами аудиту ефективності.

У межах кожного етапу розрізняють окремі фази.

Планування аудиту ефективності є найбільш важливим, складним і тривалим за часом етапом аудиту ефективності, що передбачає процес проведення ряду послідовних взаємозв'язаних дій:

- вибір теми та об'єкта аудиту;
- попереднє вивчення об'єкта аудиту;
- визначення цілей аудиту;
- визначення масштабу аудиту;
- вибір критеріїв проведення аудиту;
- визначення підходів (методів) до проведення аудиту;
- оцінка проведеної роботи всередині Рахункової палати;
- підготовка програми аудиту.

Проведення аудиту ефективності передбачає здійснення ряду послідовних взаємозв'язаних дій на об'єкті аудиту, а саме:

- збирання інформації та фактичних даних для отримання аудиторських доказів;
- розроблення аудиторських доказів на основі отриманих даних;
- оформлення та систематизація документів аудиту;
- підготовка попередніх висновків за результатами аудиту;
- обговорення й узгодження результатів аудиту з керівництвом організації, що перевірялася.

Складання звіту за результатами аудиту є заключним етапом безпосереднього здійснення аудиту ефективності, що передбачає:

- складання звіту за результатами аудиту;
- узгодження проекту звіту всередині ВКО і з організацією, що перевірялася;
- затвердження остаточного варіанту звіту керівництвом ВКО;
- надання звіту кінцевим отримувачам (Парламенту, ЗМІ та іншим).

Контроль за виконанням пропозицій і рекомендацій, прийнятих

за результатами аудиту, в частині контролю дій організації, що перевірялася, з усунення недоліків і застосування рекомендацій щодо більш ефективного витрачання бюджетних коштів.

Таким чином, доцільно перейти до детального розглядання кожного етапу аудиту ефективності діяльності.

10.2.Планування аудиту ефективності діяльності

Здійснення аудиту ефективності діяльності передбачає правильну постановку цілей та завдань аудиту, визначення об'єктів і предмету аудиту, аналіз законодавчої та правової нормативної бази. Усі ці елементи повинні бути взаємопов'язані та здійснюватись за певною логічною послідовністю. Цього можна досягти шляхом науково обґрунтованого планування діяльності Рахункової палати та кожного конкретного контрольного заходу зокрема.

Планування поділяється на два основні типи:

- 1) *стратегічне планування й обрання тем;*
- 2) *планування індивідуальних аудитів.*

Стратегічне планування є процесом визначення напрямів і цілей, а також найкращих шляхів їх досягнення. Воно здійснюється, виходячи з природи аудиторської установи й очікувань зацікавлених осіб. Крім того, стратегічне планування безпосередньо залежить від можливостей аудиторської установи, зокрема доступних ресурсів для його реалізації.

Однією з важливих складових етапу планування аудиту ефективності діяльності є аналіз ризиків. Цей взаємозв'язок можна показати такою схемою:

I етап – розуміння підконтрольної організації й основна її характеристика;

II етап – визначення ризиків і суттєвості; III етап – формулювання цілей аудиту;

IV етап – визначення очікуваної корисності/вигоди від проведення аудиту;

V етап – визначення критеріїв аудиту та деталізація питань.

Ризик є характеристикою можливих помилок, втрат і несприятливих впливів, а в контексті аудиту ефективності діяльності він означає можливість того, що програма/проект підконтрольної організації не буде реалізована економічно, ефективно та результативно. Розуміння ризиків допомагає визначити напрями та цілі аудиту, встановити найважливіші його критерії, а також обрати належні методи вибірки.

Виділяють два типи ризиків:

1) *невід'ємні ризики* (запровадження нових технологій, складність законодавства, динамічні зміни у нормативно-правових актах і правилах тощо);

2) *ризики середовища* (багаторівневість системи виконання та

звітування; відсутність, складність або непрозорість підзвітності/відповідальності).

Під час аналізу й оцінки ризиків аудиторам необхідно відповісти на запитання: що може йти не так; яка ймовірність того, що щось іде не так; які наслідки; чи можна мінімізувати або контролювати ризик?

Оцінка суттєвості ризику характеризується його інтенсивністю та можливими впливами та вимірюється за шкалою – низька, середня або висока (табл. 10.2).

Обрання тем/предметів для аудиту враховує оцінку ризиків і є продуктом стратегічного планування. Вони повинні логічно витікати з процесу, а не з власного судження аудитора. Тому обрання тем має розвиватися за певними правилами.

Таблиця 10.2

Форма узагальнення результатів аналізу ризиків в аудиті ефективності діяльності

№ п/п	Вид діяльності	Ризик	Суттєвість ризику (низька, середня, висока)

Теми обираються виходячи з проблем і наслідків. Основними параметрами є: значущість, суттєвість ризиків; зрозумілість питання; результати попередніх аудитів; результати оцінок впливів; можливість проведення аудиту, його масштабність тощо.

Вибір теми й об'єкта аудиту можна здійснити на основі експертної оцінки за результатами узагальненого аналізу сукупності зазначених критеріїв стосовно кожної теми аудиту. Проте можуть виникнути труднощі при оцінці того, наскільки та або інша обрана тема аудиту відповідає даним критеріям вибору та чи будуть отримані під час його проведення конкретні, суспільно значущі результати, сприяти підвищенню ефективності використання державних коштів.

Тому для вибору тем аудитів можна використовувати метод кількісної оцінки кожного з критеріїв в балах за відповідними шкалами та ранжуваннями, залежно від загальної суми яких обирають конкретні теми й об'єкти аудиту для включення в план роботи на черговий рік.

Ознаками для обрання певної теми можуть бути: непрофесійне виконання; низька суттєвість діяльності з високими витратами; затримки; черги; невдоволення клієнтів; ознаки неналежної етики та культури управління тощо.

Аудиторська група (а в деяких випадках і за участю представника підконтрольної організації) обговорює та узгоджує напрями аудиту. А першим завданням для них є формулювання запитань, на які необхідно отримати відповідь під час певної фази виконання аудиту.

Для обраної теми, що відзначається комплексністю та складністю,

застосовується метод, який має назву "аналіз запитань" (*issue analysis*).

Як правило, розрізняють описові, нормативні та результативні запитання.

Описові запитання ставлять, щоб отримати дані описового характеру про процеси, умови, погляди тощо. Типовими є такі: скільки фермерів беруть участь у програмі зрошування; яким чином обиралися ці фермери?

Якщо мають намір порівняти поточну ситуацію із специфічними цілями, завданнями, показниками, то ставлять *нормативне запитання*. *Наприклад*: чи була досягнута мета щодо зрошування 100 тис. га земель; чи було виконано завдання зі зрошування 5 млн га земель?

Результативні запитання ставлять тоді, коли мають намір визначити, що змінилося в результаті втручання. *Наприклад*: чи була підвищена урожайність в результаті зрівняння земель; чи були збільшені доходи фермерів за підсумками реалізації проекту; які інші впливи (позитивні або негативні) спостерігаються після реалізації проекту?

Згідно з цілями фази планування аудиту ефективності діяльності запитання формуються таким чином, щоб відповідь на них була однозначною: "так" або "ні". Це дозволяє аудитору довести або відкинути припущення щодо певної проблеми. Сутність цього методу полягає в тому, що спочатку формують цілі аудиту щодо кожної підтеми, потім до кожної цілі аудиту ставлять головні запитання; після чого до них – підпитання; і нарешті, за необхідності, формують підпідпитання, обов'язково дотримуючись принципу: відповідь "так" або "ні".

Планування індивідуальних аудитів. Слід розрізняти два окремі поняття – "планування діяльності Рахункової палати" та "планування контрольного заходу."

Обидва ці поняття безпосередньо стосуються аудиту ефективності діяльності.

Планування діяльності Рахункової палати – це вибір та обґрунтування тем і об'єктів перевірок. Саме в рамках такого планування визначаються об'єкти проведення аудиту ефективності діяльності та теми таких аудиторських перевірок. Розрізняють як перспективне, так і поточне планування діяльності Рахункової палати України.

Перспективне планування передбачає вибір тем і об'єктів перевірок. Очевидно, що перевірити всі аспекти діяльності органів державної влади неможливо через велику їх кількість і розмаїття сфер і напрямів витрачання державних коштів. Тому на етапі перспективного планування здійснюються такі дії: визначають пріоритетні завдання на середньострокову перспективу,

на вирішенні яких буде концентруватися увага під час проведення перевірок; на їх основі розробляють перспективний план з проведення

аудиту

(на період до 3 – 5 років, із розподілом за роками), який визначатиме, які міністерства та відомства, інші отримувачі бюджетних коштів та основні функціональні сфери їх діяльності будуть в цей період об'єктами та предметами перевірок.

Ціль планування – це здійснення заходів щодо забезпечення раціональної підготовки проведення аудиту ефективності шляхом визначення масштабів, строків і необхідних ресурсів.

У ході планування слід керуватися принципами комплексності, безперервності й оптимальності.

Під *комплексністю* планування розуміють взаємопов'язаність і узгодженість всіх етапів планування – від попереднього вивчення теми й об'єкту контролю до складання програми аудиту.

Безперервність планування припускає встановлення взаємопов'язаних за етапами та термінами завдань співробітникам Рахункової палати та залученим експертам, які беруть участь у процесі планування.

Оптимальність планування полягає у виборі найбільш доцільного варіанту теми й об'єкту аудиту для досягнення кінцевих цілей аудиту ефективності з мінімальними витратами.

Для визначення завдання з аудиту посадові особи Рахункової палати, які очолюють певні напрями її діяльності, організують попередню роботу зі збирання, аналізу й оцінки інформації про досягнуті результати та наявність проблем:

використання державних коштів, які виділені органами державної влади й іншим отримувачам для виконання функцій і завдань, встановлених їм законодавчими та нормативними актами;

використання цільових програм;

організація управління державним майном і його використання;

в інших сферах діяльності держави, що фінансуються з Державного бюджету України.

Джерела інформації для проведення попередньої роботи такі: результати попередніх перевірок і матеріали перевірок інших

контрольних органів;

результати оперативного контролю за ходом виконання Державного бюджету України;

результати перевірки виконання Державного бюджету України за звітний фінансовий рік;

матеріали звітів учасників бюджетного процесу; матеріали засідань і комітетів Верховної Ради;

документи та матеріали уряду, колегій органів виконавчої влади; матеріали засобів масової інформації;

звернення керівників організацій, а також громадян.

Зібрана інформація повинна бути достатньою для того, щоб аудитор мав повне уявлення про діяльність організації у відповідних сферах і на цій основі міг сформулювати пропозиції за конкретними темами й об'єктами можливих перевірок.

На основі складеного перспективного плану здійснюється поточне планування, яке передбачає розроблення різноманітних планів, перелік яких наведений на рис. 10.2.



Рис. 10.2. Схема поточного планування Рахунковою палатою України аудиту ефективності діяльності

Визначення певної кількості об'єктів перевірки на наступний рік відбувається з застосуванням певних критеріїв щодо відбору видів діяльності чи бюджетних організацій, що перевірятимуться. Критерії дозволяють чітко визначитись зі сферами діяльності об'єктів, що підлягатимуть перевірці, та головними питаннями, які вказують на предмет перевірки.

Під час вибору об'єкта перевірки застосовується принцип "ротації", за допомогою якого забезпечується те, що всі державні витрати та бюджетні установи вибираються для перевірки у рівні проміжки часу.

Наступним кроком поточного планування є складання поточного плану. Окрім планових перевірок у поточному періоді Рахункова палата може здійснювати і позапланові перевірки. Ці перевірки проводяться за дорученням певних органів.

Планування контрольного заходу – це безпосередня підготовка до певного контрольного заходу, в тому числі до проведення аудиту ефективності діяльності (планування аудиту ефективності діяльності).

У межах планування аудиту ефективності діяльності розрізняють окремі фази, наведені на рис. 10.3 [11].



Рис. 10.3. Фази етапу планування аудиту ефективності діяльності

Фаза 1. Підготовча фаза планування (вибір аудиторського завдання). Як наведено на рис. 10.3, процес планування аудиту ефективності діяльності починається з вибору аудиторського завдання, який залежить від цілей і завдань перевірки, а також значущості об'єкта перевірки та його наявності в поточному чи перспективному плані.

Фаза 2. Попереднє планування аудиту ефективності діяльності. Наступною фазою планування аудиту ефективності діяльності є проведення попереднього планування. На цьому етапі здійснюється попереднє вивчення об'єктів перевірки, а саме: збирання необхідної інформації для визначення цілей і питань перевірки; вибір конкретних об'єктів перевірки та розроблення відповідних критеріїв оцінки ефективності діяльності. Задля цього керівник перевірки має скласти проект плану попереднього вивчення об'єкта, який містить: предмет вивчення; конкретні питання для вивчення діяльності; джерела отримання інформації; терміни вивчення; склад групи аудиторів; термін підготовки звіту про попереднє вивчення об'єкта та проекту програми проведення аудиту.

Проект плану на етапі попереднього вивчення об'єкта перевірки підписує член Рахункової палати, відповідальний за проведення цієї перевірки.

Група аудиторів відповідно до плану попереднього вивчення об'єкта збирає інформацію, виконуючи такі процедури:

- аналіз нормативних правових документів;
- аналіз звітів про виконану роботу, планів роботи та пріоритетних напрямів діяльності об'єкта перевірки;
- вивчення організаційної структури, систем і механізмів контролю;
- аналіз та оцінка основних ризиків, з якими стикається в роботі об'єкт перевірки;
- консультації з незалежними організаціями з метою виявлення наявних досягнень і передових методів роботи у сфері, що перевіряється, та можливостей їх застосування для вдосконалення діяльності об'єкта перевірки;
- вивчення матеріалів інших перевірок; співбесіда з керівником об'єкта перевірки.

Фаза 3. Розроблення програми аудиту. Проект програми розробляється в департаменті або іншому структурному підрозділі Рахункової палати під керівництвом члена Рахункової палати, відповідального за проведення аудиту, на підставі затверджених планів роботи Рахункової палати, її колегії та рішень колегії Рахункової палати про проведення позапланових перевірок.

Програма аудиту підписується членом Рахункової палати, відповідальним за проведення аудиту, та затверджується головою Рахункової палати, першим заступником або заступником голови, а в разі потреби – колегією Рахункової палати.

Перед складанням програми аудиту член Рахункової палати, відповідальний за її проведення, організовує попереднє вивчення об'єктів та предмета аудиту за такими питаннями:

- 1) предмет аудиту;
- 2) перелік об'єктів, які підлягають перевірці;
- 3) напрями діяльності кожного об'єкта аудиту;
- 4) джерела отримання інформації;
- 5) термін аудиту;
- 6) склад контрольної групи суб'єкта аудиту;
- 7) інші питання.

Під час попереднього вивчення об'єктів і предмета аудиту проводиться аналіз:

- 1) нормативно-правових актів, що стосуються предмета аудиту;
- 2) даних щодо бюджетних призначень і фактичних витрат з Державного бюджету України, що стосуються об'єктів і предмета аудиту;

- 3) фінансової та статистичної звітностей, що складаються об'єктом аудиту;
- 4) структури об'єкта аудиту;
- 5) виконання об'єктом аудиту бюджетних програм та інших повноважень у частині, що стосується використання державних коштів;
- 6) матеріалів попередніх перевірок, проведених Рахунковою палатою з питань, які перевіряються, а також результатів перевірок, що проводилися іншими контрольними органами;
- 7) матеріалів засобів масової інформації.

За необхідності проводяться консультації з незалежними установами, організаціями та спеціалістами з метою виявлення досягнень у сфері, що перевіряється, та можливості їх застосування для удосконалення діяльності об'єктів аудиту.

Відповідні запити щодо отримання інформації, яка стосується об'єкта та предмета аудиту, на стадії попереднього вивчення підписує член Рахункової палати, відповідальний за проведення аудиту.

Під час попереднього вивчення в межах предмета аудиту досліджуються такі питання:

- 1) наскільки діяльність об'єкта аудиту відповідає вимогам чинного законодавства України. Стан розроблення та прийняття на виконання документів, необхідних для ефективного здійснення цієї діяльності;
- 2) розподіл функцій, повноважень і відповідальності на кожному рівні управління об'єкта аудиту;
- 3) система звітності та моніторингу діяльності об'єкта аудиту з метою отримання об'єктивної та достовірної інформації про результати його діяльності;
- 4) процедури та заходи щодо забезпечення збереження фінансових і матеріальних ресурсів тощо.

За результатами попереднього вивчення членом Рахункової палати, відповідальним за проведення аудиту, складається програма аудиту.

Наприкінці планування аудиторі повинні визначитись з методами проведення аудиту ефективності діяльності.

У процесі проведення аудиту ефективності діяльності аудиторі можуть застосовувати такі методи:

- аналіз методів організації роботи об'єктів, що перевіряються;
- аналіз результатів роботи об'єктів, що перевіряються;
- аналіз конкретних ситуацій; аналіз наявних даних; обстеження.

Аналіз методів організації роботи об'єктів, що перевіряються, є зазвичай початковим пунктом проведення аудиту ефективності діяльності. Його сутність полягає в тому, що аудиторі аналізують системи управління, планування, моніторингу та контролю, які існують

у сфері, яка перевіряється, або діють у рамках об'єктів перевірки. Цей метод містить перевірку документації, *наприклад* бюджетів (кошторисів доходів і витрат), фінансової звітності, поточних і перспективних планів, положень із реалізації програм та окремих планів, інтерв'ю з керівниками та фахівцями об'єкта, що перевіряється, тощо.

Аналіз результатів роботи об'єктів, що перевіряються. Основну увагу в процесі проведенні перевірки слід приділяти результатам роботи об'єкта незалежно від того, чи є її предметом програма, напрям діяльності, система або інструменти контролю. Під час перевірки будь-якого компонента програми аудиторі повинні мати чітке уявлення про те, як цей компонент пов'язаний із запланованими результатами в рамках даної програми.

Аналіз конкретних ситуацій. Під час аудиту ефективності діяльності аудиторі використовується такий загальний підхід, як аналіз конкретних ситуацій. Даний метод відрізняється від методу аналізу результатів роботи тим, що під час перевірки основний акцент робиться на конкретних ситуаціях, які всебічно та детально аналізуються як загалом, так і за їх окремими аспектами. Проте виникає проблема вибору конкретних ситуацій для аналізу можливості й обґрунтованості їх узагальнення, тобто використання результатів перевірки конкретних ситуацій для висновків відносно всієї сфери, що перевіряється, або діяльності об'єкта перевірки.

Аналіз наявних даних. Під час проведення перевірки необхідно використовувати й аналізувати дані, які є в розпорядженні адміністрації об'єкта перевірки та в інших джерелах. Ці джерела можуть включати інформаційні системи управління, які використовуються на об'єкті для реалізації програм, а також інші матеріали та дані, що мають відношення до предмета перевірки.

Обстеження є одним із важливих інструментів, використовуваних для збирання фактичних даних і доказів саме для проведення перевірки. Воно здійснюється в поєднанні з вищевикладеними методами проведення перевірки. Обстеження застосовується, *наприклад*, для отримання інформації від фахівців різних міністерств і відомств, що беруть участь у реалізації програми, котра перевіряється; з'ясування думки виконавців цієї програми (тобто тих, у чийх інтересах вона здійснюється) про результати її виконання тощо.

Після затвердження програми перевірки керівник аудиторської групи розподіляє завдання між її членами, відповідно до яких вони готують і подають на затвердження керівника перевірки робочий план за кожним об'єктом перевірки. У цьому плані формулюють конкретні питання, визначають методи збирання фактичних даних, зазначають джерела отримання необхідної інформації, терміни проведення перевірки та відповідних виконавців.

10.3.Проведення (виконання) аудиту ефективності діяльності

Наступним після етапу планування є етап проведення (виконання) аудиту ефективності діяльності.

Виконання аудиту ефективності діяльності – це процес збирання, аудиторських доказів/фактів, їх кількісний та якісний аналіз із застосуванням статистичних і нестатистичних методів вибірки, порівняння з критеріями аудиту, виявлення причинно-наслідкових зв'язків і трансформації в аудиторські спостереження/відомості.

Даний етап включає такі фази:

фаза 1. Вибірка;

фаза 2. Збирання аудиторських доказів.

Фаза 1. Вибірка. Один з основних елементів аналізу доказів – "методика вибірки". Застосування вибірки необхідне для збереження коштів і часу в процесі обробки великої кількості трансакцій та концентрації на найважливіших питаннях.

Вибірка базується на таких положеннях:

- 1) вибірка репрезентує загальну сукупність, і, відповідно, аудиторські спостереження/відомості поширюються на всю сукупність;
- 2) вибірка є непов'язаною, і кожен елемент сукупності має однакові можливості потрапити у вибірку.

Висновки за результатами вибірки можуть відрізнятися від висновків за результатами аналізу масиву інформації, що називають "ризиком вибірки".

Розрізняють статистичні та нестатистичні методи вибірки.

Обрання певного числа трансакцій на основі власного досвіду аудитора без статистичного інструментарію та наукового обґрунтування називають "поверхневою вибіркою".

Статистичні методи вибірки не заміщують судження аудитора, а допомагають йому визначити рівень ризиків вибірки, що безпосередньо пов'язане з розміром вибірки.

Слід виділити такі основні шляхи отримання вибірки: проста випадкова вибірка;

нашарована випадкова вибірка; систематична/інтервальна вибірка; блочна/кластерна вибірка; імовірно-пропорційна вибірка; багатоступенева вибірка.

Після завершення вибірки детально досліджуються обрані трансакції.

Таким чином, після проведення детальної перевірки шляхом застосування всіх перелічених методів проведення дослідження необхідно узагальнити отримані результати та зробити відповідні висновки.

Фаза 2. Збирання аудиторських доказів. Аудиторськими доказами /фактами називають інформацію, яка генерується з набору даних і

використовується для подальшого тестування з критеріями оцінки, результатом чого є підтвердження або спростування аудиторських гіпотез і підтримка аудиторських спостережень/відомостей.

Чинними стандартами встановлено, що докази/факти повинні бути: обґрунтованими (достатніми та переконливими для підтримання спостережень виходячи з їх кількості, значущості, ризиків неправильних суджень, попереднього досвіду та знань);

доречними (зрозумілими, логічними та такими, що відповідають цілям, джерелам і масштабності);

надійними (такими, що витікають із фактичного стану справ і підкріплені з різних джерел; переважно документальними, ніж усними).

Опрацювання доказів – важливий етап процесу виконання аудиту ефективності діяльності, адже висновки та рекомендації в аудиторських звітах базуються на аудиторських доказах.

Схема процесу збирання й опрацювання доказів у процесі проведення аудиту ефективності діяльності подана на рис. 10.4.



Рис. 10.4. Схема процесу збирання й опрацювання доказів під час проведення аудиту ефективності діяльності [11]

Розрізняють фізичні, документальні, свідчення й аналітичні

докази/факти.

Фізичні докази/факти збирають шляхом безпосередніх перевірок людей, власності або подій та документують у формі меморандуму, фотографій тощо.

Докази, отримані від інших людей в усній чи письмовій формі у відповідь на поставлені запитання (анкетування) або шляхом проведення інтерв'ю, відносять до категорії *свідчень*. Важливо, щоб свідчі докази були підкріплені письмовим підтвердженням від осіб, які були опитані, та іншими незалежними джерелами.

Документальні докази належать до найпоширеніших. Вони можуть бути внутрішніми і зовнішніми у формі листів, контрактів, бухгалтерських записів та ін.

Аналітичні докази створюють на основі аналізу даних, здобутих шляхом підрахунку, порівняння, розділення інформації на складові тощо. Зібрані докази необхідно документувати в робочих паперах. Вони повинні бути завершеними та точними, зрозумілими та лаконічними, чіткими й акуратними, доцільними та легкодоступними.

Після того як докази зібрані, їх необхідно проаналізувати для отримання аудиторських спостережень/відомостей, що є підставою для аудиторських висновків.

Аудиторськими спостереженнями/відомостями називають різницю між очікуваннями аудитора і тим, що він бачить насправді.

Головна **мета аналізу** – зменшення та трансформація великого масиву інформації в аудиторські спостереження та висновки, які повинні бути зрозумілими, значущими та справедливими.

Виділяють два типи аналізу доказів/фактів – кількісний та якісний. У *кількісному аналізі* шукають відповіді на такі запитання:

- а) як розподілені отримувачі за соціальними групами;
- б) який середній дохід отримувачів за програмою;
- в) яка частка учасників задоволена результатами програми;
- г) чи є результати статистично значущими?

Використовуючи цей метод, аудитори вимірюють тенденції (середнє, мода, медіана) та розбіжності (радіус дії, стандартне відхилення), здійснюють регресійний аналіз, а також використовують пропорції для порівняння.

Якісний аналіз даних використовують там, де основна мета полягає в детальному розумінні втручання.

Методи якісного аналізу можуть слугувати сильним інструментом для розгляду причинно-наслідкових зв'язків і заміщати кількісний аналіз.

Цей метод дає можливість знайти відповіді на такі запитання:

- а) чи було втручання відповідним до плану;
- б) які основні складнощі, що з ними стикнулися виконавці;
- в) чи існує будь-який неочікуваний вплив від реалізації програми?

Для якісного аналізу використовують критерії, кодування, матриці, програмні моделі, блок-схеми тощо.

Під час здійснення аналізу дуже важливо, щоб він відповідав вимогам, які є характерними для нього, а саме:

аналіз повинен бути логічним і самодостатнім; висновки та тлумачення мають бути переконливими;

аналіз повинен підтримувати аудиторські спостереження; повинна забезпечуватися основа для дискусії та контраргументів.

10.4.Звітування за результатами аудиту ефективності діяльності

Заключним етапом аудиту ефективності діяльності є звітування за його результатами діяльності.

Процес звітування передбачає формулювання попередніх аудиторських висновків, обговорення їх з менеджментом підконтрольної організації, підготовку аудиторського звіту.

Звітуючи про результати аудиту, потрібно:

повідомити про результати аудиту посадових осіб усіх рівнів влади; зробити результати аудиту більш зрозумілими та переконливими; забезпечити публічне обговорення результатів аудиту;

сприяти подальшому дослідженню.

Усі робочі папери (інтерв'ю, документи щодо "вхідної конференції" у підконтрольній організації, документи з обговорення, аудиторські нотатки та звіти виїзного аудиту) мають бути використані для створення завершального документа.

Як правило, **розрізняють чотири основні типи звітів** з аудиту ефективності діяльності, що висвітлюють докази/факти матеріальних недоліків. А саме звіти про:

- 1) систематичні недоліки в одній підконтрольній організації;
- 2) порівняльне дослідження однієї функції у двох або більше організаціях;
- 3) недоліки в управлінні одним великим проектом;
- 4) недоліки в результативності на центральному рівні.

Процес підготовки аудиторського звіту створює такий ланцюг: критерії аудиту (що має бути?) – аудиторські докази/факти (що є?) – аудиторські спостереження/відомості ("що є" порівняно з "що має бути") – визначення причин та ефекту/наслідків – підготовка аудиторських висновків і рекомендацій – оцінка практичності рекомендацій.

Аналіз аудиторських спостережень/відомостей веде до ідентифікації причин. Тому у фазі звітування під час розгляду й опрацювання аудиторських спостережень/відомостей аудитори повинні пам'ятати "п'ять С" ("5 С"): 1) критерії (*criteria*); 2) стан/умови (*conditions*); 3) причини (*causes*); 4) наслідки (*consequences*); 5) корегувальні дії (*corrective action*) [55]. Висновки – це сукупність таких

елементів:

- 1) критерії (тобто стандарти, щодо яких оцінюється адміністративна діяльність);
- 2) стан/умови (тобто те, що аудитор фактично побачив);
- 3) спостереження (тобто розбіжності між стандартами та дійсністю);
- 4) причини (тобто чинники, що спричинили виникнення розбіжностей);
- 5) впливи/наслідки (тобто вплив розбіжностей).

Цінність висновків залежить безпосередньо від того, чи можуть вони переконати читача звіту.

Переконливість спостережень/відомостей та висновків залежить від діапазону доказів/фактів і глибини аналізу. Однак діапазон може заважати глибині аналізу. Це спричинює серйозні випробування аналітичних здібностей аудитора.

Важлива ознака аудиторського звіту – користь, яку він приносить для покращання управління та прийняття рішень у державному секторі, а також для підвищення ефективності використання коштів платниками податків.

Для досягнення загального порозуміння між аудитором та організацією, яка піддається аудиту, збалансованості та корисності звіту проводяться дискусії аудиторів із менеджерами цих організацій.

Стратегія дискусії з менеджментом полягає в тому, що аудитор повинен підготувати папери, які містять:

- питання, з яких зворотна відповідь менеджменту на звіт була критичною;
- питання внутрішнього контролю;
- питання, з яких менеджмент і аудитори відстоюють різні позиції;
- питання, з яких аудиторські висновки сформульовано на підставі інтерпретацій та припущень;
- питання, з яких докази/факти були зібрані від третіх осіб (ЗМІ, Інтернет тощо).

Логічним завершенням аудиту ефективності діяльності є аудиторські рекомендації.

Під час підготовки рекомендацій аудитор повинен відповісти на такі основні запитання: що необхідно зробити; чому необхідно це зробити; де необхідно це зробити; коли необхідно це зробити; яким чином необхідно це зробити; хто повинен це зробити?

Рекомендації, ґрунтуючись на відповідних висновках, мають бути: спрямовані на усунення основних причин виявленого недоліку або проблеми;

ясними, стислими та простими за формою, а також достатньо докладними за змістом для їх розуміння, якщо вони розглядаються

окремо;

орієнтованими на вжиття конкретних заходів та адресовані організаціям і посадовцям, які відповідають за здійснення відповідних заходів і уповноважені на це;

позитивними за тональністю та змістовністю;

практичними, тобто такими, що можуть бути здійснені в розумний термін і враховувати правові й інші обмеження;

економічно ефективними, тобто витрати, пов'язані з їх виконанням не повинні перевищувати отримувану вигоду;

орієнтованими на результати, які можна оцінити або виміряти; сформульовані так, щоб можна було перевірити їх виконання.

Рекомендації повинні мати достатньо конкретний характер і разом із тим уникати зайвої деталізації. Їх змістовність залежить перш за все від поставлених цілей та результатів перевірки.

Перед тим як вносити рекомендації до звіту, аудитор має пересвідчитися:

який очікується вплив від реалізації рекомендацій; чи рекомендації є реальними до виконання;

чи можливі потенційні ризики в разі реалізації рекомендацій;

чи буде ефективним виконання рекомендацій з точки зору витрат.

Рекомендації вносять у звіт за принципом пріоритетності:

1) фундаментальні;

2) значущі;

3) такі, що заслуговують на увагу.

Досконалий звіт повинен відповідати таким критеріям:

за змістовністю: повністю відображувати процес аудиту, критерії, стан, причини, впливи/наслідки та висновки, а також мати чіткі рекомендації;

за структурою: бути логічно та стилістично довершеним;

за мовою: бути грамотним, стислим, логічним, вільним від невизначеності або двозначності;

за формою: бути переконливим, об'єктивним, своєчасним і конструктивним.

Конструктивність аудиторського звіту можна продемонструвати на прикладі (табл. 10.3). [11].

Для врахування цих особливостей проект повинен готуватися як остаточний аудиторський звіт. У додатках до нього необхідно подати всю інформацію (вибірку, джерела доказів/фактів, методи збирання даних, аналіз доказів/фактів). Додатки можуть бути вилучені на завершальній стадії. Якщо проект аудиторського звіту призначається для підконтрольної організації, то остаточний звіт призначений насамперед для парламенту та уряду.

**Приклад конструктивного звітування про результати аудиту
ефективності діяльності**

Фактичний стан у підконтрольній організації	Фактично прозвітовано аудиторами	
Роботу з підготовки посібника здійснено, але не завершено через внутрішні проблеми	Департамент провалив підготовку посібника	Департамент досі на стадії підготовки посібника

Зважаючи на це, підконтрольна організація повинна отримати відповідні деталі щодо доказів/фактів, їх джерел, аналізу доказів/фактів для підтримання аудиторських спостережень/відомостей та висновків для надання відповіді. Парламентарії ж більше зацікавлені у спостереженнях/відомостях, висновках і рекомендаціях.

Загальноприйнятою стала практика внесення до остаточного аудиторського звіту відповіді підконтрольної організації про результати розгляду проекту звіту.

Звіти про аудити ефективності діяльності – складова звітності аудиторської установи про результати її роботи.

Таким чином, зроблені висновки є відображенням сформованої аудитором незалежної думки стосовно ефективної діяльності організації, яка перевіряється. Незалежне судження складається з побаченої загальної картини результатів діяльності об'єкта перевірки, простежених тенденцій та виокремлених проблемних ділянок.

Наступним етапом процесу узагальнення результатів аудиту ефективності є ознайомлення керівництва організації, що перевіряється, з результатами проведеної перевірки. Такі дії здійснюються для того, щоб отримати офіційну думку керівництва цієї організації щодо висновків і рекомендацій за результатами перевірки, а також отримати інформацію про заходи, які об'єкт перевірки має намір здійснити для виконання запропонованих рекомендацій, пропозицій та висновків.

З цією метою член Рахункової палати, відповідальний за проведення перевірки, має: направити керівництву об'єкта перевірки підготовлені аудиторською групою висновки та рекомендації; не менше ніж за два місяці до встановленого терміну надати звіт про результати перевірки на розгляд колегії Рахункової палати та запропонувати представити письмово відповіді на нього із вказівкою:

зобов'язання розробити та вжити необхідні заходи відповідно до даної рекомендації;

указати причини незгоди з висновками або запропонованою рекомендацією;

причини неможливості вжити відповідні заходи з цієї рекомендації

у визначений термін.

Складання звіту є другим етапом процесу звітування.

Відповідно до стандартів INTOSAI, які застосовуються в роботі аудиторів Рахункової палати, звіт – це документ, який містить висновок і зауваження аудитора щодо констатації фактів, виявлених під час контролю ефективності результатів роботи об'єкта перевірки.

Звіт про результати перевірки ефективності становить значний інтерес для законодавчих і виконавчих органів державної влади, а також громадськості. Розрізняють **п'ять основних категорій зацікавлених осіб**:

ті, хто визначає обсяг коштів; ті, хто розподіляє кошти;

ті, хто виділяє кошти;

ті, хто використовує кошти;

ті, хто отримує користь від цих коштів.

Зазначені категорії уособлені у вигляді трьох суб'єктів фінансових інтересів, а саме: *держави* як головного розпорядника коштів, що встановлює обсяг коштів, визначає напрями їх витрачання та джерела отримання цих коштів; *підприємства й організації* як отримувача та користувача державних коштів; *громадськості* як основного отримувача і споживача всіх благ, які є результатом використання державних коштів.

10.5.Контроль виконання пропозицій за результатами аудиту ефективності діяльності

Важлива складова завершального етапу аудиту ефективності діяльності – *моніторинг виконання підконтрольною організацією рекомендацій аудиторів*.

Цю діяльність автори тлумачать по-різному. Так, Мамишев А. В. говорить про "подальше дослідження" (*follow up*), Симоненко В. К., Барановський О. І. та Петренко П. С. називають це перевіркою виконання рекомендацій за результатами перевірки; Стандарт Рахункової палати "Порядок підготовки та проведення перевірок та оформлення їх результатів" визначає таку форму контролю, як "перевірка в порядку контролю". Однак усі автори під різними формулюваннями розуміють єдиний процес, а саме – проведення додаткових контрольних дій з боку суб'єкта перевірки з метою моніторингу виконання об'єктом перевірки всіх рекомендацій щодо усунення недоліків і підвищення ефективності діяльності.

Указані контрольні дії проводяться з метою:

1) сприяння виконанню пропозицій Рахункової палати, стимулювання усунення виявлених недоліків, підвищення дієвості звітів про результати перевірок;

2) сприяння Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, іншим державним органам у розгляді та вжитті заходів, які забезпечують

підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів;

3) визначення ефективності контрольної діяльності Рахункової палати;

4) аналізу повноти й ефективності впливу пропозицій Рахункової палати на роботу об'єкта перевірки.

Діяльність з перевірки виконання рекомендацій має бути спрямована на забезпечення виконання рекомендацій, а не просто на виявлення фактів невжиття відповідних заходів. Під час перевірки основну увагу слід приділяти тому, як і наскільки перевірена організація усунула виявлені раніше недоліки.

Перевірка в порядку контролю проводиться, зокрема, в таких формах:

1) отримання поточної інформації про хід виконання об'єктами перевірки рекомендацій, направлених їм за результатами перевірки;

2) проведення спеціальної перевірки результатів виконання рекомендацій, яка здійснюється на основі отриманих від об'єкта перевірки відповідних документів, а також шляхом перевірки окремих рекомендацій безпосередньо на об'єкті. Такі контрольні перевірки проводяться не раніше, ніж через шість місяців, і не пізніше, ніж через рік після направлення рекомендацій;

3) проведення на об'єкті повторної перевірки за повною програмою. Основою такої дії є перевірка рекомендацій та вивчення всієї діяльності об'єкта за період, який пройшов від дня попередньої перевірки. Такі контрольні перевірки проводяться, як правило, коли предметом попередньої перевірки були суспільно значущі, резонансні сфери використання державних фінансових ресурсів з високим ступенем ризику. Їх періодичність повинна складати не більше одного разу на два роки.

Під час проведення повторної перевірки з виконання рекомендацій необхідно скласти програму повторного аудиту й обґрунтувати витрати на його проведення.

Слід враховувати, що проведення повторної перевірки доцільне лише тоді, коли очікуваний ефект від її здійснення перевищить витрати на її проведення. Такий ефект може містити як якісні та кількісні результати виконання первинних рекомендацій (може полягати в підвищенні економічності, продуктивності та результативності використання державних коштів, поліпшенні якості роботи державного органу, вдосконаленні системи управління державними фінансами тощо), так і виявлення нових додаткових можливостей для підвищення ефективності використання державних коштів організацією, що перевіряється.

Результати перевірки використання рекомендацій мають бути відображені у відповідних документах, в яких фіксується хід реалізації

заходів щодо усунення виявлених недоліків, які проводяться перевіреною організацією, даються оцінки результатів їх виконання.

Для узагальнення таких перевірок рекомендована така форма робочого документа (табл. 10.4).

Таблиця 10.4

Форма узагальнення інформації під час подальшого дослідження в аудиті ефективності діяльності

Рекомендації у звіті аудиту ефективності діяльності	Дії організації, яка підлягає аудиту	Коментарі аудиторської установи

Якщо в процесі перевірки виконання рекомендацій виявлені нові ризики, що впливають на сферу діяльності або роботу перевіреної організації, а також отримана додаткова інформація про можливість підвищення ефективності використання державних коштів у даній сфері, це обов'язково має бути предметом розгляду під час вибору тем і об'єктів аудиту ефективності на черговий рік.

За результатами перевірки виконання рекомендацій готується звіт, який має бути складений відповідно до загальних вимог до звітів про результати аудиту ефективності. Разом із тим змістовність таких звітів може бути різною залежно від вибраної форми проведення перевірки.

Організація, що підлягала додатковій перевірці, має бути ознайомлена з її результатами та повинна мати нагоду зробити свої зауваження щодо звіту. За наявності таких зауважень керівництво перевіреної організації подає їх письмово. Член Рахункової палати, відповідальний за проведення перевірки, розглянувши дані зауваження, приймає або відхиляє їх, зазначаючи у звіті причини відхилення.

**Контрольні запитання
для самоперевірки**

1. Що є методикою аудиту та методикою аудиту ефективності діяльності? Визначте взаємозв'язок між цими поняттями.
2. Визначте мету аудиту ефективності діяльності, що здійснюється Рахунковою палатою України.
3. Які основні фази аудиту ефективності діяльності?
4. Який порядок здійснення планування аудиту ефективності діяльності?
5. Визначте критерії аудиту ефективності діяльності.
6. Які методи проведення аудиту ефективності діяльності?
7. Який порядок виконання аудиту ефективності діяльності?

8. Що є аудиторським доказом?
9. Які види аудиторських доказів та їх характерні риси?
10. Яким вимогам повинен відповідати звіт за результатами аудиту ефективності діяльності?

Тестові завдання

1. *Методика аудиту ефективності діяльності – це:*
 - а) певна послідовність застосування методів і прийомів аудиту ефективності, спрямована на оцінювання економічності, ефективності та результативності діяльності об'єкта перевірки;
 - б) форма виявлення та закріплення фактів, які мають значення для предмета перевірки;
 - в) отримання базової інформації про об'єкт аудиту, включаючи інформацію про специфіку його діяльності; збирання нормативно-правових актів; отримання установчих, розпорядчих та інших документів об'єкта аудиту.
2. *Під час здійснення аудиту ефективності діяльності Рахункова палата України керується:*
 - а) Законом України "Про аудиторську діяльність";
 - б) Стандартами з аудиту державних фінансів INTOSAI;
 - в) МСА;
 - г) усі відповіді правильні.
3. *Метою аудиту ефективності діяльності є:*
 - а) перевірка законності й ефективності діяльності використання коштів Державного бюджету України, загальнодержавних цільових фондів, валютних і кредитно-фінансових ресурсів;
 - б) оцінка досягнення запланованих показників, виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розроблення пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави;
 - в) визначення ступеня впливу виявлених порушень.
4. *Суб'єктами аудиту ефективності діяльності є:*
 - а) посадові особи Рахункової Палати;
 - б) посадові особи Державної фінансової інспекції України;
 - в) посадові особи Державної служби фінансового моніторингу.
5. *Проведення одного аудиту ефективності діяльності триває:*
 - а) від двох до шести місяців; б) від п'яти до десяти місяців;
 - в) від шести до дванадцяти місяців.
6. *Процес аудиту ефективності діяльності має:*
 - а) три етапи; б) чотири етапи; в) шість етапів.
7. *Основні етапи процесу аудиту ефективності діяльності:*
 - а) моніторинг, аналіз, спостереження, звітування;

б) виконання, планування, звітування, перевірка виконання пропозицій;

в) планування, обстеження, камеральна перевірка, звітування;

г) перевірка виконання пропозицій, обстеження, інвентаризація.

8. *Планування поділяється на такі основні типи:*

а) стратегічне планування й обрання тем;

б) планування аудиторського дослідження;

в) планування індивідуальних аудитів;

г) усі відповіді правильні;

д) правильні відповіді а та б.

9. *Стратегічне планування – це:*

а) рівномірне виконання контрольних процедур, що передбачає правильну організацію роботи всіх виконавців;

б) процес визначення напрямів, цілей та найкращих шляхів їх досягнення;

в) отримання базової інформації про об'єкт аудиту, включаючи інформацію про специфіку його діяльності, збирання нормативно-правових актів, отримання установчих, розпорядчих та інших документів об'єкта аудиту;

г) усі відповіді правильні.

10. *Ризик, який полягає у запровадженні нових технологій, складності законодавства, динамічних змінах у нормативно-правових актах і правилах тощо, – це:*

а) невід'ємний ризик; б) ризик середовища; в) ризик помилок.

11. *Яке запитання ставлять, якщо мають намір порівняти поточну ситуацію із специфічними цілями, завданнями, показниками:*

а) дескриптивне запитання; б) нормативне запитання;

в) результативне запитання?

12. *Планування діяльності Рахункової палати України буває:*

а) перспективне, поточне;

б) перспективне, поточне, пріоритетне; в) результативне, строкове.

13. *Джерела інформації для проведення попередньої роботи зі збирання, аналізу й оцінки інформації про результати та наявність проблем:*

а) результати попередніх перевірок і матеріали перевірок інших контрольних органів;

б) матеріали засідань і комітетів Верховної Ради;

в) звернення керівників організацій, а також громадян;

г) усі відповіді правильні.

14. *Фаза I планування аудиту ефективності діяльності – це:*

а) вибір аудиторського завдання;

б) попереднє планування аудиту ефективності діяльності;

в) розроблення програми аудиту.

15. Етап проведення (виконання) аудиту ефективності діяльності включає:

а) дві фази; б) три фази; в) чотири фази.

Практичні (ситуаційні) завдання

Стереотипні завдання

Завдання 10.1

Скласти заявку на відрядження (рис. 10.5) державного аудитора у м. Полтаву з метою здійснення аудиту ефективності використання коштів на виконання державної цільової програми "Розробки найважливіших новітніх технологій та фінансова підтримка підготовки наукових кадрів у сфері охорони здоров'я".

Має силу наказу	
№ _____ від _____	Дозволю Перший заступник Голови Рахункової палати України
	_____ (підпис)
	_____ (дата)
Підстава для відрядження	
1. План роботи Рахункової палати на рік.	
2. Доручення Верховної Ради України.	
3. Доручення.	
4. _____	
ЗАЯВКА	
Прошу відрядити _____ (прізвище, ім'я, по батькові, посада)	
_____ до _____ м. (місце відрядження)	
терміном _____ днів з _____ до _____ включно.	
(мета відрядження)	
Директор департаменту з питань ...	(підпис) (ініціали, прізвище)
Примітка. При виїзді в декілька пунктів, відмітка про приїзд і виїзд робиться в кожному із них.	

Рис. 10.5. Зразок заявки на відрядження державного аудитора

Завдання 10.2

Визначити правильні відповіді.

1. Планові перевірки проводяться на підставі ... планів роботи Рахункової палати.

2. ... підхід передбачає перевірку діяльності об'єкта перевірки з точки зору дотримання норм, правил, встановлених лімітів, стандартів, форм звітності тощо.

3. ... підхід – оцінка економності, продуктивності та результативності діяльності (реалізації бюджетної програми), а також відповідності досягнутих кількісних і якісних показників поставленим цілям.

4. ... підхід має на увазі детальне, причинно-наслідкове вивчення проблем і методів їх розв'язання з метою розроблення конкретних рекомендацій щодо поліпшення ситуації.

Евристичні завдання

Завдання 10.3

Скласти Акт про відмову у наданні матеріалів і документів, необхідних для здійснення контрольного заходу за зразком (рис. 10.6).

Зразок 3
АКТ про відмову у наданні матеріалів і документів, необхідних для здійснення контрольного заходу
<i>(Посада, прізвище й ініціали осіб, які складають даний Акт)</i>
складено даний Акт про те, що в порушення пункту 2 статті 12 Закону України "Про Рахункову палату" _____ <i>(дата факту відмови)</i>
посадові особи _____, <i>(повна назва об'єкту, щодо якого здійснювався контрольний захід)</i>
Зокрема _____, <i>(посада, прізвище й ініціали посадових осіб об'єкта перевірки)</i>
відмовилися надати для ознайомлення документи _____ <i>(перелік матеріалів і документів, необхідних для здійснення контрольного заходу, що не були надані)</i>
Вищезазначений факт щодо відмови посадових осіб _____ <i>(повна назва об'єкта щодо якого здійснювався контрольний захід)</i>
у наданні матеріалів і документів, необхідних для здійснення контрольного заходу уповноваженими посадовими особами Рахункової палати, засвідчуємо: _____
_____ <i>(прізвище й ініціали осіб, які склали акт про відмову)</i> _____ <i>(підпис)</i> _____ <i>(дата)</i>

Рис. 10.6. Зразок Акта про відмову у наданні матеріалів і документів

Діагностичні завдання

Завдання 10.4

Для узагальнення інформації, необхідної для проведення аудиту ефективності діяльності, для кожної підтеми складається "матриця

підготовчої стадії" (табл. 11.5). Необхідно заповнити цю матрицю, ґрунтуючись на коментарях, наданих в таблиці.

Для кожного варіанта необхідно визначити окреме запитання для дослідження.

Таблиця 10.5

Матриця підготовчої стадії аудиту ефективності діяльності

Найменування підтеми					
Запитання для дослідження	Критерії	Необхідні докази/факти	Джерела отримання доказів/фактів	Методи збирання даних	Методи аналізу даних
1	2	3	4	5	6
Про що ми бажаємо дізнатися?	Які стандарти беремо для порівняння?	Які докази/факти будуть відповіддю на запитання?	Звідки ми плануємо отримати докази/факти?	Яким чином ми плануємо отримати докази/факти?	Що ми будемо робити з тим, що отримаємо?
...	...	...	...	...	...
<i>відповідь повинна бути "так"; "ні"; "так, але"; "ні, але"</i>	<i>Цілі; стандарти; минула діяльність; діяльність інших організацій; краща практика; закони та норми; професійні вимоги; очікування клієнтів або користувачів</i>	<i>Факти (цифрові та дескриптивні/описові, інформація щодо якості); досвід; відчуття; погляди</i>	<i>Підконтрольна організація; інші державні установи; наукові звіти; клієнти; користувачі; зацікавлені особи</i>	<i>Безпосередньо (огляд, аналіз документів, інтерв'ю, фокусгрупи); поштою, телефоном, електронною поштою (запити, анкети, опитування)</i>	<i>Кількісний аналіз (тенденції, порівняння, пропорції); якісний аналіз (кодування, форми); системний аналіз; вивчення окремих прикладів</i>

Завдання 10.5

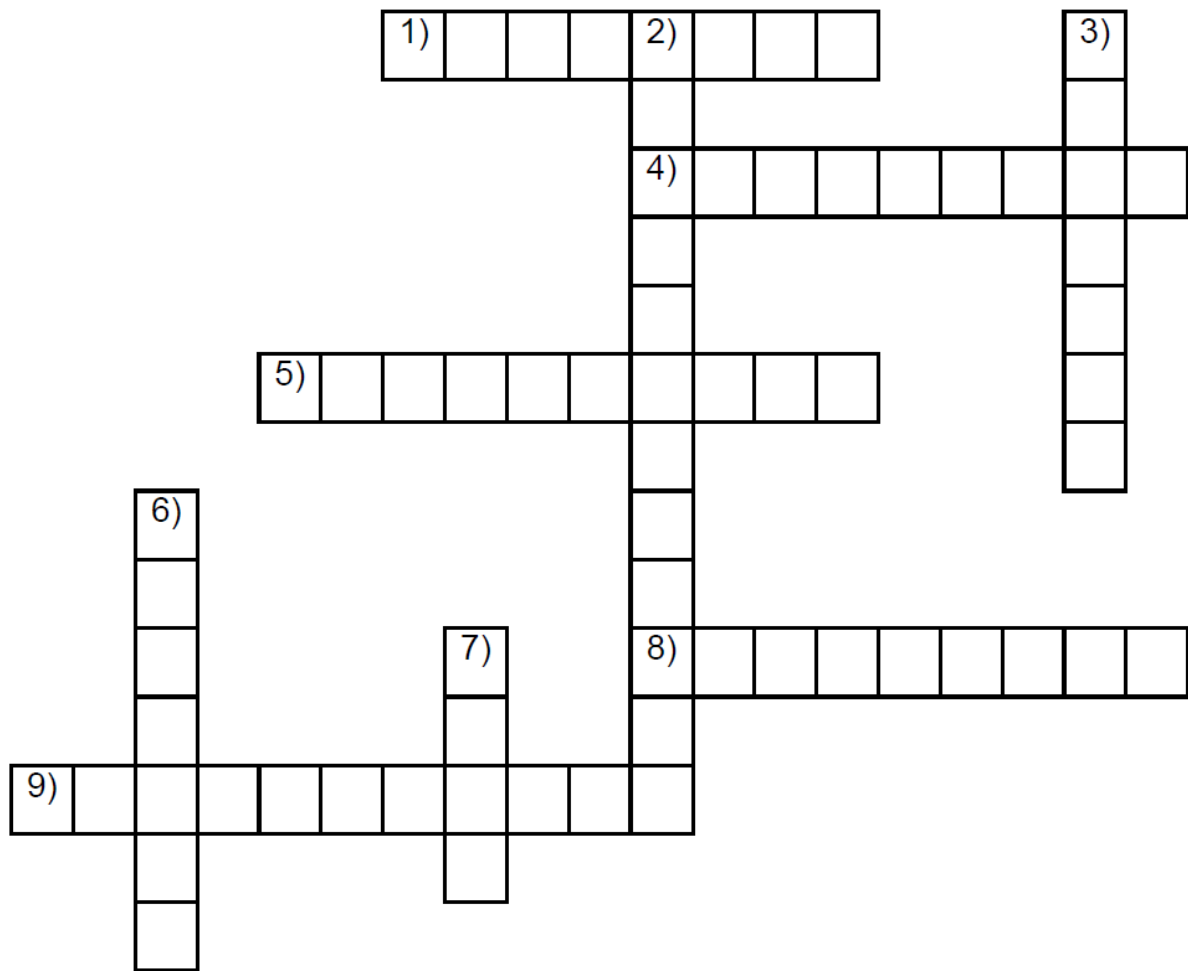
Розв'яжіть кросворд.

Запитання

За горизонталлю:

- 1) Як назвати певну послідовність застосування методів і прийомів аудиту ефективності діяльності?
- 4) Під час здійснення аудиту ефективності діяльності Рахункова палата України керується ... з аудиту державних фінансів INTOSAI?
- 5) Яке запитання ставлять, якщо мають намір порівняти поточну ситуацію із специфічними цілями, завданнями, показниками?
- 8) Назвіть один з етапів процесу аудиту ефективності діяльності.
- 9) Яке планування визначається як процес визначення напрямів, цілей

та найкращих шляхів їх досягнення?



За вертикаллю:

2) Яке запитання ставлять, щоб отримати дані описового характеру про процеси, умови?

3) Який принцип забезпечує те, що під час вибору об'єкта всі державні витрати та бюджетні установи вибираються для перевірки у рівні проміжки часу?

6) Назвіть фазу етапу проведення аудиту ефективності діяльності.

7) Який документ містить висновок і зауваження аудитора щодо констатації фактів, виявлених під час контролю ефективності результатів роботи об'єкта перевірки?

.

Тема 11. Аудит доходів і видатків державного бюджету, державного адміністрування, міжбюджетних трансфертів

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

11.1. Аудит доходів і видатків державного бюджету.

11.2. Аудит державного адміністрування.

11.3. Аудит міжбюджетних трансфертів.

Контрольні запитання для самоперевірки.

Тестові завдання.

Практичні (ситуаційні) завдання



Метою даної теми є формування в студентів здатності здійснювати державний аудит доходів і видатків державного бюджету, державного адміністрування, міжбюджетних трансфертів



Ключові терміни та поняття: доходи бюджету, видатки бюджету, проект бюджету, прогнозна інформація, перспективна оцінка, аудит планування доходів і видатків державного бюджету, аудит державного адміністрування, міжбюджетні трансферти, аудит міжбюджетних трансфертів, дотація вирівнювання, субвенція

Таблиця 11.1

Професійні компетентності, які формуються за темою

Компетентність, яка формується	Знання	Уміння	Комунікація	Автономність, відповідальність
1	2	3	4	5
Здатність здійснювати аудит доходів і видатків державного бюджету, аудиту державного адміністрування та міжбюджетних трансфертів	Знання методики аудиту доходів і видатків державного бюджету, аудиту державного адміністрування та міжбюджетних трансфертів	Уміння застосовувати методики аудиту доходів і видатків державного бюджету, аудиту державного адміністрування та міжбюджетних трансфертів	Донесення до управлінського персоналу проблемних питань, що виявлені під час аудиту доходів і видатків державного бюджету, аудиту державного адміністрування та міжбюджетних трансфертів	Відповідальність за правильність застосування методів і прийомів

1	2	3	4	5
Здатність оформлювати і реалізовувати результати аудиту доходів і видатків державного бюджету, аудиту державного адміністрування та міжбюджетних трансфертів	Знання порядку оформлення та реалізації результатів аудиту доходів і видатків державного бюджету, аудиту державного адміністрування та міжбюджетних трансфертів	Уміння скласти узагальнювальні документи за результатами аудиту доходів і видатків державного бюджету, аудиту державного адміністрування та міжбюджетних трансфертів	Донесення до управлінського персоналу результатів аудиту доходів і видатків державного бюджету, аудиту державного адміністрування та міжбюджетних трансфертів	Відповідальність за складання узагальнювальних документів

11.1. Аудит доходів і видатків державного бюджету

Відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу України:

доходи бюджету – податкові, неподаткові й інші надходження на незворотній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансфери, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ);

видатки бюджету – кошти, спрямовані на здійснення програм і заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування.

Доходи бюджету поділяються на:

- 1) податкові надходження;
- 2) неподаткові надходження;
- 3) доходи від операцій з капіталом;
- 4) трансфери.

Видатки бюджету класифікуються за:

- 1) бюджетними програмами (програмна класифікація видатків бюджету);
- 2) ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків бюджету);
- 3) функціями, з виконанням яких зв'язані видатки бюджету (функціональна класифікація видатків та бюджету);
- 4) за економічною характеристикою операцій (економічна

класифікація).

Державний аудит доходів та видатків державного бюджету включає аудит **планування та виконання** державного бюджету за доходами та видатками та проводиться з урахуванням трирічного циклу контролю за формуванням і виконанням державного бюджету, який схематично зображений на рис. 11.1.



Рис. 11.1. Трирічний цикл контролю за формуванням та виконанням державного бюджету [78]

Аудит планування доходів і видатків державного бюджету має на меті оцінювання адекватності перспективної інформації, яка визначатиме очікувані напрями та способи формування та використання державних фінансових ресурсів.

Особливості аудиту планування доходів і видатків державного бюджету визначаються власне змістовністю **проектування бюджету**, яке полягає у виконанні процедур, зв'язаних з визначенням, обґрунтуванням і формалізацією очікуваних (прогнозних) показників.

Аудит планування доходів і видатків державного бюджету фактично зводиться до **перевірки прогнозної інформації** (це фінансова інформація, що базується на припущеннях про події, які можуть відбутися в майбутньому, та про можливі дії об'єкта)

З цією метою державний аудитор проводить **перспективну оцінку інформації**, тобто визначає прогнозну інформацію на основі гіпотетичних припущень про майбутні події та дії управлінського персоналу, які можуть відбутися. Після цього поєднується попередня оцінка та гіпотетичні припущення.

Завдання аудиту доходів і видатків державного бюджету наведені на рис. 11.2.

До прийняття завдання з перевірки прогнозної інформації аудитор серед іншого, розглядає:

- чи використовується інформація за призначенням;
- чи призначена інформація для загального або обмеженого поширення;

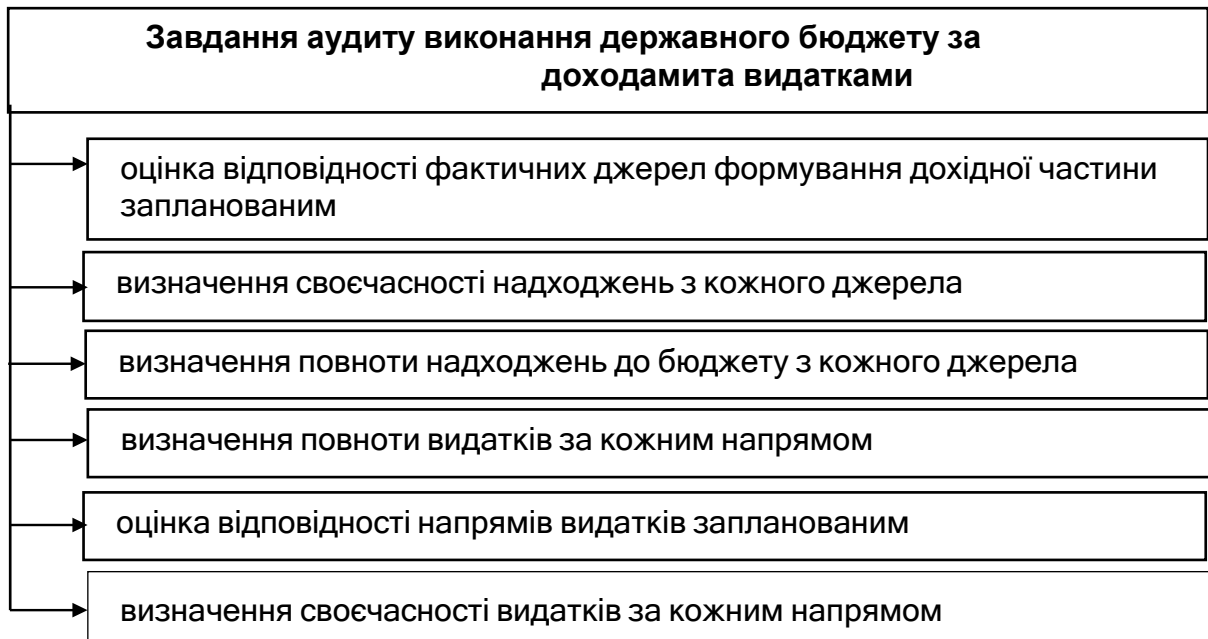


Рис. 11.2. Завдання аудиту виконання державного бюджету за доходами та видатками

- характер припущень, тобто є вони припущеннями про найкращу оцінку, чи є гіпотетичними припущеннями;
- елементи, які треба включити в інформацію;
- період, який охоплюється інформацією.

Оцінюючи прогнозну інформацію під час підготовки проекту бюджету державний аудитор повинен відповісти на такі питання:

- чи має подання прогнозної інформації інформативний характер і чи не вводить воно в оману;
- чи чітко розкрито політику формування інформації у поясненнях і примітках;
- чи відповідним чином розкриті припущення, на яких ґрунтується прогнозна інформація. Треба визначитися, чи дають припущення найкращу оцінку відповідальних осіб, чи вони є гіпотетичними;
- чи зазначено дату підготовки прогнозної інформації. Необхідно, щоб відповідальні особи підтвердили відповідність припущень на цю дату, навіть якщо дані, на яких ґрунтується ця інформація, збиралися протягом певного періоду.

Слід зауважити, що обґрунтування видатків бюджету здійснюється з урахуванням низки чинників:

особливості функціонування розпорядників та отримувачів коштів, їх сфера діяльності, мета використання, змістовність і завдання відповідної програми;

припущення щодо очікуваних розмірів державного боргу та джерел його покриття.

За результатами аудиту доходів і видатків державного бюджету

складається аудиторський звіт, який повинен містити конкретну та достовірну інформацію про доходи та видатки державного бюджету (в частині їх формування та виконання) й обґрунтовані пропозиції щодо їх ефективного використання в майбутньому.

11.2. Аудит державного адміністрування

Аудит державного адміністрування – це сукупність норм (правил), методів, засобів і дій, за допомогою яких орган державного фінансового контролю (Рахункова палата) здійснює управлінську діяльність, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства, за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю внесення у державний бюджет бюджетних надходжень. Тобто аудит державного адміністрування на практиці зводиться до аудиту адміністрування доходів державного бюджету.

Аудит державного адміністрування проводиться в чотири етапи, які наведені на рис. 11.3.

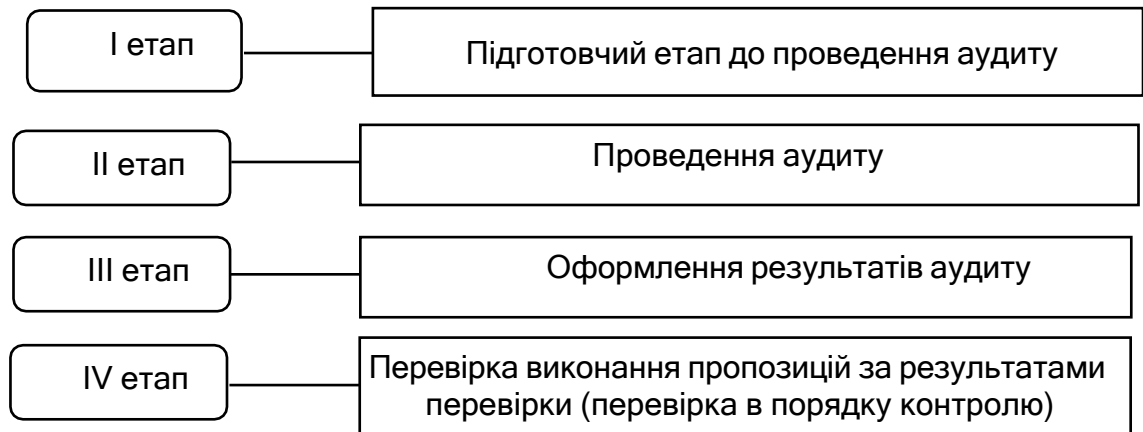


Рис. 11.3. Етапи аудиту державного адміністрування

Слід зазначити, що аудит адміністрування доходів державного бюджету може проводитися Рахунковою палатою **планово та позапланово**.

Планові перевірки проводять на підставі річних і поточних планів роботи Рахункової палати й її Колегії, річних і поточних планів роботи департаментів та інших структурних підрозділів, які мають на це повноваження.

Позапланові перевірки включають до плану роботи та проводять за рішенням Колегії Рахункової палати у випадках, передбачених Законом України "Про Рахункову палату".

Аудит адміністрування доходів державного бюджету проводиться відповідно до **програми**, яка складається на підготовчому етапі проведення аудиту (рис. 11.4).



Рис. 11.4. Стадії підготовчого етапу проведення аудиту державного адміністрування

Проект програми розробляється у департаменті або іншому структурному підрозділі Рахункової палати під керівництвом члена Рахункової палати, відповідального за проведення перевірки, на підставі затверджених планів роботи Рахункової палати, її Колегії та рішень Колегії Рахункової палати про проведення позапланових перевірок.

За результатами аудиту державного адміністрування складається звіт.

Після цього проводиться оцінка результатів державного аудиту у вигляді перевірки в порядку контролю. Така перевірка може здійснюватися у таких формах :

1) отримання поточної інформації про хід виконання об'єктами перевірки рекомендацій, наданих їм за результатами перевірки;

2) проведення спеціальної перевірки результатів виконання рекомендацій на основі отриманих від об'єкта перевірки відповідних документів, а також шляхом перевірки окремих рекомендацій безпосередньо на об'єкті. Такі контрольні перевірки проводяться не раніше, ніж через шість місяців, та не пізніше, ніж через рік після направлення рекомендацій;

3) проведення на об'єкті перевірки повторної перевірки за повною програмою. Основою такої перевірки є перевірка рекомендацій та

вивчення усієї діяльності об'єкта в період, який пройшов від дня попередньої перевірки. Такі контрольні перевірки проводяться, як правило, коли предметом попередньої перевірки були суспільно-значущі, резонансні сфери використання державних фінансових ресурсів з високим ступенем ризику. Їх періодичність повинна складати не більше одного разу на два роки.

За результатами перевірки складається звіт, який підписує та представляє на засіданні Колегії Рахункової палати член Рахункової палати, відповідальний за проведення перевірки.

11.3. Аудит міжбюджетних трансфертів

Витрати на здійснення повноважень поділяються на ті, які визначаються функціями держави (засоби для них передаються на місця за принципом субсидіарності), та ті, які здійснюються з метою реалізації прав і обов'язків місцевого характеру.

Міжбюджетні відносини повинні бути спрямовані головним чином на сталий розвиток держави, її регіонів як в економічному, так і в соціальному плані. Основним інструментом розподілу фінансових ресурсів є система міжбюджетних трансфертів, тобто коштів, які безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого.

Відповідно до Бюджетного кодексу України **міжбюджетні трансферти** – це кошти, які безоплатно й безповоротно передаються з одного бюджету до іншого.

Міжбюджетні трансферти поділяються на:

- 1) дотацію вирівнювання;
- 2) субвенцію;
- 3) кошти, що передаються до Державного бюджету України та місцевих бюджетів з інших місцевих бюджетів;
- 4) інші дотації.

Дотація вирівнювання – це міжбюджетний трансферт на вирівнювання дохідної спроможності бюджету, який його отримує.

Субвенції – це міжбюджетні трансферти для використання на певну мету в порядку, визначеному органом, що прийняв рішення про надання субвенції.

У державному бюджеті України можуть передбачатися такі міжбюджетні трансферти місцевим бюджетам:

- 1) дотація обласним бюджетам, бюджетам міста Києва, районним бюджетам і бюджетам міст обласного значення;
- 2) субвенція на здійснення програм соціального захисту;
- 3) субвенція на компенсацію витрат доходів бюджетів місцевого самоврядування на виконання власних повноважень внаслідок надання пільг, встановлених державою;
- 4) субвенція на виконання інвестиційних проектів;
- 5) інші субвенції.

Цілі надання трансфертів. До основних цілей надання міжбюджетних трансфертів належать:

забезпечення вертикальної збалансованості бюджетної системи;
забезпечення горизонтального вирівнювання дохідних можливостей;
вирівнювання забезпеченості жителів бюджетними послугами;
створення в органів влади, які отримують трансферт, стимулів до проведення політики, що відповідає інтересам центру.

Вертикальна збалансованість бюджетної системи означає, що можливості кожного рівня бюджетної системи щодо мобілізації доходів відповідають його витратним потребам.

Аудит міжбюджетних трансфертів – це систематичне дослідження з метою виявлення резервів економії державних фінансових ресурсів, шляхів підвищення ефективності діяльності окремих ланок управлінської системи й удосконалення напрямів досягнення результативності прийнятих рішень, зокрема у процесі здійснення міжбюджетних трансфертів.

Метою аудиту міжбюджетних трансфертів є здійснення оцінки досягнення запланованих показників чи цілей; виявлення проблем у здійсненні міжбюджетних відносин і розроблення пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави.

Тобто аудит міжбюджетних трансфертів зводиться до перевірки цільової спрямованості й ефективності витрачання державних ресурсів.

Основними складовими державного аудиту є:

1) аудит виконання законів і нормативних актів під час прийняття управлінських рішень;

2) аудит дотримання процедур, пов'язаних з підготовкою та реалізацією міжбюджетних відносин;

3) аудит результативності діяльності з досягнення визначених цілей. Рахункова палата здійснює державний аудит щодо правильності визначення, розподілу, своєчасності та повноти перерахування трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами, законності й ефективності використання таких трансфертів розпорядниками й отримувачами бюджетних коштів за видатками місцевих бюджетів [72].

Рахункова палата має право запитувати й отримувати від розпорядників та отримувачів бюджетних коштів інформацію та документацію про визначення, розподіл, перерахування та використання трансфертів між державним бюджетом і місцевими бюджетами [72].

Слід звернути увагу, що до прийняття 4 лютого 2015 р. за № 35 постанови КМУ "Про визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України" при аудиті дотримання процедур, пов'язаних з підготовкою та реалізацією міжбюджетних відносин, перевірявся порядок розрахунку міжбюджетних трансфертів відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 8 грудня 2010 р. № 1149

"Деякі питання розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів".

Ця постанова визначала формулу, яка застосовується для визначення обсягу міжбюджетних трансфертів між:

державним бюджетом та обласними бюджетами, зведеними бюджетами м. Києва, міст обласного значення, зведеними бюджетами районів;

районним або міським бюджетом і бюджетами територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ, міст, адміністративно підпорядкованих відповідному району або місту.

Формула має враховувати такі параметри:

- 1) фінансові нормативи бюджетної забезпеченості та коригувальні коефіцієнти до них;
- 2) кількість населення та кількість споживачів гарантованих послуг;
- 3) індекс відносної податкоспроможності відповідного бюджету;
- 4) розрахунковий обсяг кошика доходів місцевих бюджетів;
- 5) коефіцієнт вирівнювання;
- 6) норматив кількості працівників органів місцевого самоврядування в розрахунку до кількості населення.

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Що є метою аудиту доходів і видатків державного бюджету?
2. Назвіть завдання аудиту виконання державного бюджету за доходами та видатками.
3. Що таке прогнозна інформація?
4. Як обґрунтовують видатки державного бюджету?
5. Дайте визначення аудиту державного адміністрування.
6. Назвіть етапи аудиту державного адміністрування.
7. Дайте визначення аудиту міжбюджетних трансфертів.
8. Назвіть мету аудиту міжбюджетних трансфертів.
9. Назвіть складові аудиту міжбюджетних трансфертів.

Тестові завдання

1. Інформація, що базується на припущеннях про події, які можуть відбутися в майбутньому, та про можливі дії об'єкта, – це:
а) прогнозна інформація; б) фонові інформація; в) робоча інформація.
2. Скільки етапів проведення аудиту адміністрування доходів державного бюджету:
а) три етапи; б) чотири етапи; в) п'ять етапів?
3. На якому етапі визначається перелік питань, які будуть

перевірятися:

- а) етап проведення перевірки;
- б) підготовчий етап до проведення перевірки; в) моніторинг?

4. Що входить до складу аналітичних процедур, що можуть застосовуватися під час проведення аудиту адміністрування доходів державного бюджету:

- а) аналіз результатів роботи об'єкта перевірки;
- б) аналіз методів організації роботи об'єкта перевірки;
- в) аналіз конкретних фактів та ситуацій, виявлених на об'єкті перевірки;
- г) усі відповіді правильні?

5. Який документ складають за результатами аудиту адміністрування доходів державного бюджету:

- а) акт;
- б) звіт про оцінку результатів; в) довідка;
- г) усі відповіді правильні;
- д) правильні відповіді а та б?

6. Назвіть складові програмно-цільового методу:

- а) доходи та витрати;
- б) стратегічне планування;
- в) аналіз, оцінка і моніторинг програм;
- г) усі відповіді правильні;
- д) правильні відповіді а та в.

7. Бюджетна програма, що реалізується в межах одного бюджетного періоду, за тривалістю реалізації:

- а) середньострокова; б) короткострокова; в) довгострокова.

8. Який коефіцієнт характеризує зростання податкових надходжень в умовах чинного податкового законодавства:

- а) коефіцієнт динамічності податків;
- б) коефіцієнт еластичності податків;
- в) коефіцієнт кореляції об'єкта оподаткування?

9. Групи чинників, що впливають на утворення різниці між плановими та касовими видатками головних розпорядників коштів у розрізі бюджетних програм, – це:

- а) внутрішні та зовнішні;
- б) основні та додаткові;
- в) планові та позапланові.

10. Скільки етапів у процесі аналізу й експертизи проекту закону про державний бюджет:

- а) два етапи; б) три етапи; в) чотири етапи?

11. Які нормативні документи регулюють повноваження Рахункової палати України:

- а) Конституція України;
- б) Бюджетний кодекс України;

в) Закон України "Про рахункову палату України";

г) всі відповіді правильні?

12. *Основою якої перевірки є перевірка рекомендацій та вивчення всієї діяльності об'єкта перевірки в період, який пройшов від дня попередньої перевірки:*

а) проведення на об'єкті перевірки повторної перевірки за повною програмою;

б) проведення спеціальної перевірки результатів виконання рекомендацій;

в) отримання поточної інформації про хід виконання об'єктами перевірки рекомендацій?

13. *Завдання аудиту з виконання державного бюджету за доходами – це:*

а) оцінка відповідності фактичних джерел формування дохідної частини запланованим;

б) визначення своєчасності надходжень з кожного джерела;

в) визначення повноти надходжень до бюджету з кожного джерела.

г) усі відповіді правильні;

д) правильні відповіді а та в.

14. *До яких обставин належать проблеми незабезпеченості кваліфікованим персоналом та втрати від нестачі активів:*

а) внутрішні обставини; б) зовнішні обставини.



Практичні (ситуаційні) завдання

Стереотипні завдання

Завдання 11.1

Визначити правильні відповіді.

1. ... – це міжбюджетні трансфerti для використання з певною метою в порядку, визначеному органом, що прийняв рішення про надання субвенції.

2. Аудит адміністрування доходів державного бюджету проводиться відповідно до ..., що складається на підготовчому етапі проведення аудиту.

3. Метою аудиту міжбюджетних трансфертів є здійснення ... досягнення запланованих показників чи цілей, виявлення проблем у здійсненні міжбюджетних відносин і розроблення пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави.

4. Попереднє вивчення об'єктів і предмета перевірки проводиться за такими питаннями: ...

Діагностичні завдання

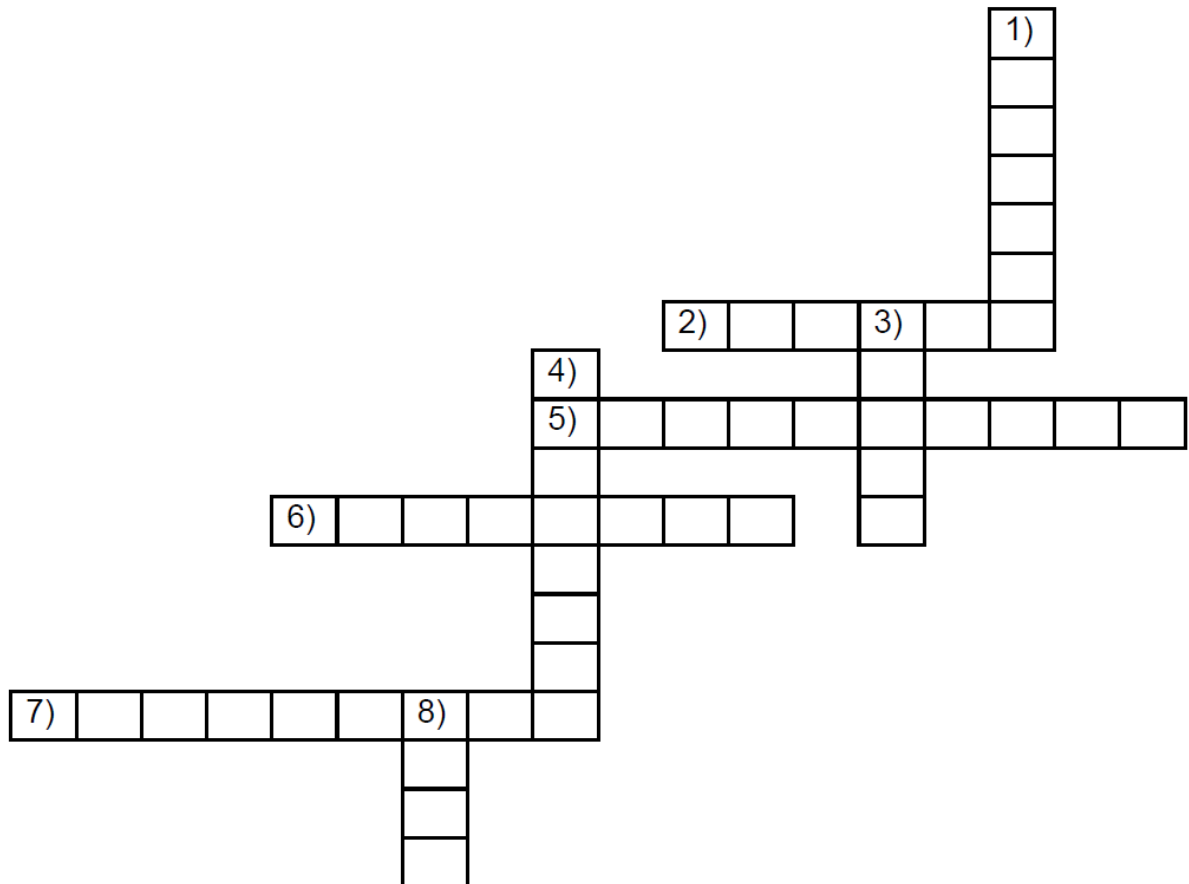
Завдання 11.2

Назвіть параметри для розрахунку обсягів міжбюджетних трансфертів.

Евристичні завдання

Завдання 11.3

Розв'яжіть кросворд.



Запитання

За горизонталлю:

2) Податкові, неподаткові й інші надходження до бюджету на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України.

5) III етап проведення аудиту адміністрування доходів державного бюджету.

6) Відповідно до чого проводиться аудит адміністрування доходів державного бюджету?

7) Інформація, що базується на припущеннях про події, які можуть відбутися в майбутньому, та про можливі дії об'єкта.

За вертикаллю:

1) Кошти, спрямовані на здійснення програм і заходів, передбачених відповідним бюджетом.

3) Аудиторська процедура, що може застосовуватися у проведенні аудиту адміністрування доходів державного бюджету.

4) Дії з програмою перевірки на другій стадії підготовчого етапу проведення перевірки?

8) Документ, який складається за результатами аудиту адміністрування доходів державного бюджету в одному примірнику?

Тема 12. Аудит державного та комунального майна

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

13.1. Поняття "державне та комунальне майно".

13.2. Методика аудиту державного та комунального майна.

Контрольні запитання для самоперевірки.

Тестові завдання.

Практичні (ситуаційні) завдання

Метою даної теми є формування в студентів здатності здійснювати аудит державного та комунального майна

Ключові терміни та поняття: право власності, державне майно, комунальне майно, аудит державного та комунального майна, об'єкти аудиту державного та комунального майна, приватизація, дивіденди

Таблиця 12.1

Професійні компетентності, які формуються за темою

Компетентність, яка формується	Знання	Уміння	Комунікація	Автономність, відповідальність
Здатність здійснювати аудит державного та комунального майна	Знання методики аудиту державного та комунального майна	Уміння застосовувати методики аудиту державного та комунального майна	Донесення до управлінського персоналу проблемних питань, що виявлені під час аудиту державного та комунального майна	Відповідальність за правильність застосування методів і прийомів

12.1. Поняття "державне та комунальне майно"

Найголовнішим об'єктом управління будь-якої держави є її власність. Адже забезпечення соціально-економічної стабільності та безпеки залежить від володіння й ефективного управління стратегічно важливими об'єктами у сфері оборони, правопорядку, енергетики тощо, а також природних ресурсів – таких, як земля, надра, водні ресурси. Ці й інші об'єкти та природні багатства є об'єктами державного фінансового контролю. Власність в Україні виступає в таких формах: приватна, колективна, державна.

До **державної власності** в Україні належать загальнодержавна власність і власність адміністративно-територіальних одиниць (комунальна власність).

Суб'єктом права загальнодержавної власності є держава в особі Верховної Ради України.

Суб'єктами права комунальної власності є адміністративно-територіальні одиниці в особі обласних, районних, міських, селищних, сільських Рад народних депутатів.

Право власності – це врегульовані законом суспільні відносини щодо володіння, користування та розпорядження майном.

Перш ніж розглядати методику аудиту державного та комунального майна, необхідно визначити певний категорійний апарат, а саме такі поняття, як "майно", "державне майно", "комунальне майно", "аудит державного та комунального майна".

У законодавчій базі відсутнє чітке визначення сутності державного майна. Тому спочатку слід з'ясувати сутність майна взагалі.

Загальновідомо, що *майно* – це сукупність речей та матеріальних цінностей. У нормативно-правовій базі України є низка документів, які застосовують категорію майна.

Майно можна розглядати як фізичний об'єкт і як складну юридичну конструкцію. Як фізичний об'єкт майно – це матеріальні цінності, речі, що знаходяться у власності юридичних і фізичних осіб.

Розрізняють рухоме майно, здатне переміщуватися, і нерухоме – у вигляді землі та розміщених на ній об'єктів. Такий поділ майна бере початок від римського права та використовується практично всіма правовими системами. Він пов'язаний з правом приватної власності на природні об'єкти, насамперед на землю.

До складу нерухомого майна належить земельна ділянка та все, що з нею фізично пов'язане (насадження, будівлі, інші об'єкти) і не може бути відокремлене без порушення призначення речей.

Рухомими речами називають усі інші матеріальні об'єкти, здатні переміщуватися або самостійно (наприклад, тварини), або з допомогою побічної сили (наприклад, меблі, устаткування, транспортні засоби, твори мистецтва).

Нерухомість виділяють із складу іншого майна. Вона важлива для економіки країни не лише тим, що включає природні ресурси та має безпосередній зв'язок із земельними ділянками, але й тим, що до нерухомості належать найбільш цінні та суспільно важливі об'єкти. Це вимагає посиленого контролю за їх використанням у розширеному виробництві.

Особливого контролю потребують правовідносини, які виникають у процесі виробництва, а саме – змістовність і порядок виконання договорів, предметом яких виступає нерухоме майно, запровадження

особливих правил для придбання права власності на нерухомість.

З юридичної точки зору під майном розуміють сукупність майнових прав і зобов'язань юридичних і фізичних осіб. Майнові права – це будьякі права, пов'язані з майном, але відмінні від права власності, в тому числі і прав, що є складовими частинами права власності (права володіння, розпорядження, використання), а також інші специфічні права (права на здійснення діяльності, використання природних ресурсів тощо) і права вимагання.

Під терміном "зобов'язання" слід розуміти оформлені договором відносини: одна сторона зобов'язана здійснити на користь іншої певні дії чи утриматися від них.

Термін "державне майно", як і "комунальне майно", взагалі відсутній у понятійному апараті законодавства. За логікою *державним майном* слід назвати майно, що перебуває в державній власності, а *комунальним* – майно, що перебуває в комунальній власності. Відповідно до чинного законодавства [71] загальнодержавну власність складають:

земля;

майно, що забезпечує діяльність Верховної Ради України й утворюваних нею державних органів;

майно Збройних Сил, органів державної безпеки, прикордонних і внутрішніх військ;

оборонні об'єкти;

єдина енергетична система;

системи транспорту загального користування, зв'язку й інформації, що мають загальнодержавне значення;

кошти державного бюджету;

Національний банк, інші державні банки й їх установи та створювані ними кредитні ресурси;

державні резервні, страхові й інші фонди;

майно вищих і середніх спеціальних навчальних закладів; майно державних підприємств;

об'єкти соціально-культурної сфери або інше майно, що складає матеріальну основу суверенітету України та забезпечує її економічний та соціальний розвиток.

Крім того, у загальнодержавній власності може перебувати також інше майно, передане у власність України іншими державами, а також юридичними особами та громадянами.

Призначення державного майна:

служувати, приносити користь і бути основою для добробуту народу; забезпечувати виконання державою її функцій;

приносити доходи до бюджету держави за рахунок оренди, приватизації;

допомагати розв'язувати соціальні й економічні проблеми, що

виникають у державі.

У свою чергу, *комунальну власність складають:*

майно, що забезпечує діяльність відповідних Рад і утворюваних ними органів;

кошти місцевих бюджетів, державний житловий фонд, об'єкти житлово-комунального господарства;

майно закладів народної освіти, культури, охорони здоров'я, торгівлі, побутового обслуговування;

майно підприємств;

місцеві енергетичні системи, транспорт, системи зв'язку й інформації, включаючи націоналізоване майно, передане відповідним підприємствам, установам, організаціям;

інше майно, необхідне для забезпечення економічного та соціального розвитку відповідної території.

У комунальній власності перебуває також майно, передане у власність області, району чи іншій адміністративно-територіальній одиниці іншими суб'єктами права власності.

Державним майном володіє держава в особі державних підприємств. Державне унітарне підприємство утворюється на базі відокремленої частини державної власності, як правило без поділу її на частки, і входить до сфери його управління. Майно державного унітарного підприємства перебуває в державній власності та закріплюється за таким підприємством на праві господарського ведення, праві господарського відання чи праві оперативного управління. Державні унітарні підприємства діють як державні комерційні підприємства або казенні підприємства.

Комунальні унітарні підприємства утворюються компетентним органом місцевого самоврядування в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини комунальної власності та входять у сферу його управління. У ст. 73 Господарського кодексу України (далі – ГКУ) [40] визначено, що майно комунального унітарного підприємства перебуває в комунальній власності та закріплюється за таким підприємством на праві господарського відання (комунальне комерційне підприємство) або на праві оперативного управління (комунальне некомерційне підприємство).

12.2. Методика аудиту державного та комунального майна

Аудит майна державної та комунальної власності як суб'єкта фінансово-господарської діяльності характеризує ряд особливостей, котрі впливають на порядок проведення перевірки:

установи функціонують на правах державної або комунальної форми власності. Таке положення визначає порядок придбання цінностей за державні кошти, формування власного капіталу передусім

як основи та подальшого здійснення діяльності, відчуження майна;

установи належать до прибуткових організацій – метою їх діяльності є отримання прибутку, а також надання різного роду матеріальних і нематеріальних послуг.

Ухвалення Закону України "Про внесення змін до деяких актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних засобів, державного та комунального майна" № 3202-4 від 15.12.2005 р. [64] ставить за мету підвищення контролю за використанням бюджетних засобів і запобігання фінансовим порушенням, *забезпечення ефективного використання державного та комунального майна*. У Господарському кодексі України (п. 3 ст. 363) вводиться нова форма контролю – державний фінансовий аудит для законного й ефективного використання державного та комунального майна. Право здійснення фінансового контролю (п. 4 ст. 363 ГКУ) делеговане Рахунковій палаті України й органам державного фінансового контролю, в тому числі і Державній фінансовій інспекції.

Аудит державного та комунального майна як система контролю за наявністю та рухом бюджетних засобів виконує управлінську, контрольну й інформаційну функції, має своїм предметом конкретні об'єкти у вигляді господарських засобів, установ, підприємств і джерела їх формування.

Метою аудиту державного та комунального майна є забезпечення законності, ефективності й економичності використання державного і/або комунального майна, достовірності звітності, а також обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання та повноти збереження майна.

Завдання аудиту державного та комунального майна:

- аналіз адміністративних рішень, прийнятих в ході використання державного та комунального майна;
- перевірка достовірності фінансової звітності підприємств, які використовують майно, та правильності ведення ними бухгалтерського обліку;
- перевірка законності здійснених фінансових операцій;
- оцінка надійності й якості внутрішнього фінансового контролю;
- запобігання правопорушенням щодо ефективного використання та повноти збереження майна;
- обґрунтування пропозицій стосовно підвищення ефективності використання та повноти збереження майна.

Об'єктами аудиту державного та комунального майна є: необоротні активи; оборотні активи; витрати; власний капітал; доходи; зобов'язання.

Джерела інформації аудиту державного та комунального майна:

- нормативно-правові акти та методичні документи, які регламентують порядок використання та збереження державного та комунального майна;
- установчі документи (устав, установчий договір та ін.);
- наказ про облікову політику;
- Журнал-головна, реєстри бухгалтерського обліку та первинні документи;
- фінансова звітність установ, підприємств та організацій.

Під час аудиту майна державних і комунальних підприємств слід враховувати те, що в складі активів відображаються основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, запаси, дебіторська заборгованість, грошові кошти, витрати.

Джерелами формування активів державних і комунальних підприємств є доходи, власний капітал і зобов'язання. Необоротні активи є невід'ємною частиною виробничого циклу підприємства, тому перевірка їх збереження й ефективного використання є найважливішим завданням аудита.

Ключовими аспектами в аудиті державного та комунального майна є:

- *аналіз фінансової й економічної діяльності* шляхом дослідження прибутковості, продуктивності й ефективності через порівняння, тенденції, пропорції всередині та між підприємствами (як державними, так і приватними), а також через оцінювання витрат і вигод;
- *аудит приватизаційних процесів.*

Приватизація – процес передання об'єктів державної або муніципальної власності у колективну або приватну власність.

Приватизація є ефективним інструментом здійснення структурної перебудови економіки, підвищення рівня ефективності функціонування підприємств, а також додатковим джерелом надходження коштів до державного бюджету з метою подальшого їх використання на розв'язання соціальних питань і реформування виробничого потенціалу держави.

Під час здійснення приватизації державою майна проведення аудиту є обов'язковим.

Приватизація або конверсія (перетворення) державних підприємств частково або повністю у приватну власність є необхідним процесом у таких випадках:

в умовах спаду економіки, збільшення державного боргу та зростання бюджетного дефіциту. У таких випадках уряд, як правило, зосереджує увагу на державних підприємствах, оскільки їх вплив на національну економіку з питань загального обсягу інвестицій, частки в обсягах зовнішнього боргу державного сектора та внеску у внутрішній валовий продукт, займає помітне місце у національному управлінні

економікою;

є збиткові державні підприємства. Такі підприємства виступають тягарем для державної казни, тому виникає необхідність їх продажу. Доходи ж від їх продажу спрямовуються на фінансування проектів розвитку або на компенсацію ендемічного бюджетного дефіциту;

виникає необхідність у здійсненні значних капіталовкладень у діяльність прибуткових державних підприємств для їх розвитку в майбутньому. Такі дії призводять до ущемлення інших соціально-економічних цілей, адже обсяги необхідних для інвестування коштів з бюджету великі.

У таких випадках державні аудитори повинні досліджувати приватизаційні процеси на предмет їх належності й ефективності.

Приватизація реалізується різними способами:

позбавлення урядом акцій державного підприємства шляхом продажу частки на відкритому ринку;

об'єднання державних підприємств шляхом реструктуризації відомчих підприємств і державних корпорацій;

оренда державних підприємств у сфері послуг приватними компаніями та дозвіл на компенсацію їх інвестиційних витрат шляхом встановлення цін.

Основні завдання аудиту приватизації державного майна:

виявлення порушень чинного законодавства з питань правомірності віднесення підприємств до об'єктів приватизації;

дотримання порядку та способу приватизації; віднесення підприємств до відповідної групи об'єктів;

правильне визначення вартості об'єктів приватизації, в тому числі виявлення фактів заниження вартості приватизованого майна;

виявлення порушень у порядку надання пільг під час приватизації державного майна;

виявлення фактів невключення окремих основних фондів до акта оцінки;

виявлення порушень у оформленні угод приватизації;

виявлення порушень під час продажу акцій та часток (паїв) у майні господарських товариств, що належать державі;

використання коштів, отриманих від приватизації, в тому числі коштів, які спрямовуються на утримання органів приватизації;

своєчасність перерахування коштів до державного бюджету України.

Перевірка розпочинається з висвітлення питань обґрунтованості віднесення приватизованого підприємства до об'єктів приватизації.

Перевіряючи дотримання порядку приватизації, необхідно висвітлити такі питання:

включення об'єкта, що перевіряється, до опублікованого у

виданнях державних органів приватизації, місцевій періодиці списку об'єктів, які підлягають приватизації;

наявність ухваленого рішення щодо приватизації об'єкта на підставі поданої заяви й у відповідності до завдань Державної програми приватизації;

правильність формування комісії з приватизації;

дотримання термінів затвердження складу комісії Державним органом приватизації;

проведення аудиторської перевірки фінансової звітності (крім об'єктів малої приватизації);

правильність складання та дотримання термінів затвердження плану приватизації чи плану розміщення акцій відкритих акціонерних товариств, створених у процесі приватизації та корпоратизації, та майнових комплексів підприємств, їх структурних підрозділів і нерухомого майна, а також у подальшому – його реалізації;

стан обліку цілісних майнових комплексів підприємств, їх структурних підрозділів і нерухомого майна, що є державною власністю, а також майна, яке не увійшло до статутних фондів господарських товариств, створених у процесі приватизації.

Після проведення перевірки обґрунтованості віднесення підприємства, яке приватизують, до відповідної групи та способу приватизації здійснюється перевірка з питань дотримання вимог чинного законодавства в частині виконання плану приватизації підприємства за такими етапами.

12.2.1. Інвентаризація об'єктів соціально-культурної та побутової сфери, які знаходяться на балансі підприємства на момент приватизації та передаються в установленому порядку місцевим органам влади. У випадку неможливості утримання цих об'єктів (створених за рахунок коштів фонду соціального розвитку) за рахунок коштів місцевого бюджету й їх безоплатного передання підприємству, яке приватизують, перевіряється наявність рішення органу приватизації відносно їх безоплатного передання та виконання умов передання (належне цільове використання, належне утримання, заборона продажу).

12.2.2. Перевірка дотримання вимог чинного законодавства в процесі виявлення державного майна, яке знаходиться на балансі приватизованого підприємства та не підлягає приватизації (об'єкти цивільної оборони, соціальної й інженерної інфраструктури).

12.2.3. Виявлення високоліквідного майна, не використаного в технологічному процесі підприємства, яке приватизують, для його подальшого продажу з метою поповнення обігових коштів або для погашення заборгованості. Водночас перевіряється достовірність визначення вартості цього майна на підставі даних аналітичного обліку.

12.2.4. Виявлення майна та коштів, переданих приватизованим

підприємством до статутних фондів суб'єктів підприємницької діяльності. Питання необхідності приватизації таких активів у складі цілісного майнового комплексу приватизованого підприємства є компетенцією органу приватизації.

12.2.5. Перевірка достовірності оформлення розподільчого балансу (розподіл основних засобів, виділення незакінчених будівельних об'єктів, розподіл витрат) під час проведення приватизації частини майна державного підприємства.

12.2.6. Виявлення державного майна, що тимчасово не використовується, у зв'язку з необхідністю його консервації, для визначення його істинної вартості на дату приватизації.

12.2.7. Перевірка дотримання вимог чинного законодавства в процесі виявлення державного майна, яке перебуває на відповідальному зберіганні підприємства, що приватизується, і не підлягає приватизації (матеріальні цінності державного та мобілізаційного резерву).

12.2.8. Перевірка акціонерів, які фактично працюють на підприємстві, розподілу акцій між ними; наявність оформлення "мертвих душ" для подальшого вилучення їх акцій.

12.2.9. Перевірка правильності визначення частки, яка належить державі, у статутних фондах підприємств, створених за участю недержавних суб'єктів господарювання.

Дотримання чинного законодавства під час приватизації майна підприємств передбачає перевірку результатів інвентаризації (інвентаризаційних описів, актів), проведеної інвентаризаційною комісією.

Інвентаризація майна підприємств, які приватизуються, повинна проводитися відповідно до вимог Положення про інвентаризацію майна, що приватизується, а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду, затвердженого постановою КМУ 02.03.93 р., а саме:

наявність основних засобів, зафіксованих у інвентарних описах на дату приватизації, має відповідати аналітичному обліку за кожним інвентарним об'єктом;

основні засоби мають бути внесені до інвентаризаційного опису за назвою об'єкта відповідно до основного призначення, із зазначенням інвентарного номера, року випуску й інших відомостей;

основні засоби, які не придатні до експлуатації та не підлягають відновленню, повинні включатися до окремого інвентаризаційного опису;

інвентаризаційні описи орендованих об'єктів складаються окремо за кожним орендодавцем із зазначенням, крім установлених відомостей, терміну оренди;

у разі наявності на балансі підприємства нематеріальних активів до

інвентаризаційного опису вносять дані, які містять їх найменування та характеристику, первісну вартість і суму зношування, дату придбання та термін корисного використання;

інвентаризація фінансових вкладень у цінні папери перевіряється за наявністю свідоцтва на їх придбання (зі внесенням до інвентаризаційного опису їх назви, емітента, номера серії, номінальної та балансової вартості кожного цінного папера);

інвентаризація вкладень підприємства до статутних фондів спільно створених підприємств включає перевірку наявності установчих документів, свідоцтв про державну реєстрацію, документів, які підтверджують внески в спільні підприємства (накладні на передання цінностей та майна, виписки банку про сплату, свідоцтва про внесок до статутного фонду);

у процесі інвентаризації залишків товарно-матеріальних цінностей здійснюється перевірка правильності переоцінок;

під час інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, що перебувають у дорозі, на відвантаженні, які не оплачені у встановлений термін покупцями та такі, що перебувають на складах інших підприємств і організацій. Такі суми можуть бути визначені, якщо вони підтверджені належно оформленими документами – рахунками постачальників, копіями платіжних вимог (рахунків-фактур);

в акті інвентаризації наявності готівки вказується фактичний залишок коштів за даними обліку та зазначається результат інвентаризації. Під час проведення інвентаризації готівкових коштів необхідно провести й інвентаризацію бланків суворої звітності зі зазначенням в інвентаризаційному описі їх назви, номера, серії;

готівка в іноземній валюті заноситься до актів інвентаризації зі зазначенням назви та суми іноземної валюти, курсу Національного банку України на день інвентаризації, суми іноземної валюти в перерахунку на грошову одиницю України;

під час інвентаризації коштів, що перебувають у дорозі, звіряються суми, зазначені в рахунку, з даними квитанцій установ банку, поштового відділення, копій супровідних відомостей на здачу виручки інкасаторам банку;

інвентаризація коштів на розрахункових, валютних та інших спеціальних рахунках банків, а також розрахунків з бюджетом має підтверджуватися взаємними актами звіряння;

у випадках, коли на балансі приватизованого підприємства обліковувалося незавершене капітальне будівництво, його вартість за передаточним балансом має бути підтверджена платіжними документами;

в інвентаризаційних описах незавершеного капітального будівництва зазначається найменування об'єктів, обсяг виконаних і

оплачених робіт за видами, конструктивними елементами, устаткуванням. У разі необхідності слід перевірити проведення індексації (дооцінки) незавершеного капітального будівництва;

інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованостей обов'язково передбачає перевірку дотримання терміну позивної давності, обґрунтованості сум, які обліковуються на рахунках обліку розрахунків з покупцями, замовниками, постачальниками, підрядниками, а також перевірку отриманих і виданих векселів, отриманих позикових коштів.

Аудитор також повинен з'ясувати: чи здійснено інвентаризацію державного майна (основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, незавершеного будівництва, малоцінних і швидкозношуваних предметів, коштів і розрахунків) у повному обсязі; чи не включено до інвентаризаційних описів товарно-матеріальні цінності державного та мобілізаційного резерву, що перебували на відповідальному зберіганні на підприємстві, яке приватизується, і якщо включено, то за якими цінами.

Результати інвентаризації, затверджені державним органом приватизації або орендодавцем, мають бути відображені в бухгалтерському обліку за той місяць, у якому закінчена інвентаризація.

Перевіряючи дотримання чинного законодавства під час оцінки майна підприємств державної та змішаної форм власності, які приватизуються, необхідно з'ясувати правомірність застосування "Методики оцінки вартості майна під час приватизації" відповідно до періодів її чинності, тобто зафіксувати дату затвердження акта оцінки об'єктів приватизації та з'ясувати, чи ту Методику, яка була чинною на той час, застосовано.

Так, акти оцінки вартості об'єктів приватизації, затверджені органом приватизації з 03.11.2000 р., мають бути складені з урахуванням вимог "Методики оцінки вартості майна під час приватизації", затвердженої постановою КМУ від 12.10.2000 р.

Особливостями цієї Методики є:

державний орган приватизації має обрати експерта на конкурсних засадах. Державним органом приватизації проводиться обов'язкове рецензування матеріалів експертної оцінки, висновки його надаються експерту в десятиденний термін з дня надходження матеріалів експертної оцінки; виявлені експертною оцінкою недоліки усуваються експертом у триденний термін;

оцінка вартості об'єктів незавершеного будівництва, включаючи законсервовані об'єкти, визначається на підставі проведення аудиторської перевірки даних бухгалтерського обліку, якщо фінансування об'єкта незавершеного будівництва здійснюється за рахунок власних коштів підприємства або власних коштів і

централізованих капітальних вкладень, з метою підтвердження фактів такого фінансування;

під час створення господарських товариств оцінка вартості державного та комунального майна, в якому держава володіє часткою не менше 25 %, здійснюється виключно експертом;

державні органи приватизації (органи, уповноважені управляти державним майном) разом з керівництвом підприємства до реєстрації ПАТ (продажу майна) здійснюють заходи з метою приведення у відповідність із законодавством операцій оренди державного майна, повернення до державної власності незаконно відчуженого майна або визначають порядок компенсації державі його вартості. У разі неможливості здійснення таких заходів державний орган приватизації повідомляє правоохоронні органи про виявлені факти порушень;

підлягає компенсації будь-яке майно, що не було відображене в матеріалах інвентаризації, у тому числі і безпідставно виключене; майно, щодо якого знято заборону на приватизацію; гроші й інше майно, отримані підприємством після проведення оцінки внаслідок погашення сумнівної або безнадійної заборгованості, яка виникла перед державним або орендним підприємством, але є державною до дати реєстрації ПАТ (дати укладання договору купівлі-продажу цілісного майнового комплексу) і не була включена до вартості цілісного майнового комплексу (державної частки в статутному фонді);

термін дії акта оцінки майна, висновок експерта щодо вартості майна та звіт експерта з експертної оцінки, необхідного для реєстрації ПАТ або підписання договору купівлі – продажу майна, становить два місяці з дня його затвердження;

під час приватизації ПАТ, створених на базі майна державних орендних підприємств (крім майна сільськогосподарських підприємств), вартість державної частки статутного фонду ПАТ збільшується на суму заборгованості орендаря з вартості оборотних засобів, зданих в оренду, або з викупу оборотних активів;

особливості визначення фізичного зносу будинків, споруд, машин, обладнання тощо з метою обчислення їх залишкової вартості за даною методикою встановлюються згідно з Порядком проведення експертної оцінки майна під час приватизації, який затверджується ФДМУ. Функціональне зношування будинків і споруд окремо не розраховується, оскільки враховується експертом у процесі застосування витратного методу та методу, що базується на капіталізації доходів;

під час проведення повної інвентаризації майна зовсім зношені за даними бухгалтерського обліку основні засоби розподіляються на дві групи: термін корисного використання яких не вичерпаний на дату оцінки і термін корисного використання яких вичерпаний на вказану дату. Ці групи основних засобів підлягають переоцінюванню

спеціальною комісією, яка створюється керівником підприємства, або проведенням експертної оцінки на принципах, установлених даною Методикою;

у разі викупівлі не повністю зношеного індивідуально визначеного майна та викупівлі або продажу на аукціоні цілісних майнових комплексів, до складу яких не включено будівлі та споруди. Оцінка такого майна проводиться органом приватизації. Ціна продажу виробничих запасів, які були придбані підприємством, визначається відповідно до цін постачальника або на підставі інформації про їх ринкові ціни на дату.

Необхідно перевірити правильність внесення змін до вартості майна, що приватизується, відповідно до чинних Методик, а саме:

правильність надання пільг;

поширення особливого режиму приватизації (виключення об'єктів незавершеного будівництва, часток, паїв, акцій, що належать державі в майні підприємств тощо);

правильність визначення переліків об'єктів, які не приватизуються; врахування вартості нематеріальних активів, не відображених у

балансі підприємства;

чи враховано потенційну прибутковість об'єкта приватизації.

Перевіряючи правильність формування та зміни розміру статутного фонду господарчих товариств, необхідно проаналізувати:

розмір статутного фонду за установчими документами товариства та фактично сформований;

склад і структуру статутного фонду (кількість і вид акцій, їх номінальна вартість); перелік власників, які мають більше 5 % статутного фонду; акціонерів, які володіють контрольним пакетом акцій;

дотримання терміну відкритої передплати на акції; дотримання правил і вимог додаткового випуску акцій;

порядок оцінки внесків до статутного фонду згідно з установчими документами. Відносно внесків, зроблених у матеріальній формі, слід навести їх перелік зі зазначенням дати випуску, залишкової вартості, розміру зношування, а також інвентарного номера;

порядок формування та змін статутного фонду;

порядок ведення аналітичного обліку рахунка "Статутний капітал" ("Статутний фонд"); своєчасність і достовірність записів про зміни власників цінних паперів у реєстратора;

емісійний дохід, його облік та використання.

Операції з приватизації державного майна обов'язково мають відображатися в бухгалтерському обліку на таких стадіях:

визначення вартості об'єктів приватизації, в якій потрібно висвітлити правильність відображення результатів індексації; складання звітності надходження, реалізації, ліквідації, ремонту й інвентаризації

основних засобів;

накопичення та використання коштів покупцями – юридичними особами;

акціонування підприємств і викупівля його акцій;

прийняття на баланс новим покупцем (юридичною особою) майна, придбаного на аукціоні, за конкурсом чи викупленого.

Основними джерелами інформації під час перевірки питань, пов'язаних з оцінкою майна цілісних майнових комплексів, які приватизуються, є: Баланс ф-1 і ф-2 станом на дату приватизації; баланс на останню звітну дату й акт перерахунку в гривні у разі приватизації до грошової реформи, передаточний баланс;

Звіт про фінансові результати підприємства (ф-3) за останні два роки, звіт про власний капітал (з 2001 р);

матеріали останньої повної інвентаризації;

баланс до матеріалів останньої повної інвентаризації та протокол засідання інвентаризаційної комісії;

наказ по Фонду (підприємству) про проведення інвентаризації, оцінки майна;

довідка про відображення в бухгалтерському обліку операцій щодо використання позикових коштів;

відомості індексації станом на 01.05.92 р., 01.08.93 р., 01.01.95 р., 01.04.96 р.;

розшифровка об'єктів соцкультпобуту із зазначенням балансової остаточної вартості й їх місцезнаходження;

довідка про оцінку нематеріальних активів, відображених у передаточному балансі на дату його складання, з розшифровкою за об'єктами та термінами введення та зазначенням рівня їх зношеності;

висновок комісії щодо відсутності нематеріальних активів, не врахованих у балансі підприємства;

методичні роз'яснення щодо здійснення аудиторських перевірок фінансового стану підприємств, які приватизуються;

копія свідоцтва аудиторської фірми;

довідка про об'єкти цивільної оборони та мобілізаційні резерви, узгоджена з Управлінням цивільної оборони чи відповідними військовими комітетами;

акт про завершення капітального ремонту та витрати на завершення капремонту основних засобів;

довідка про довгострокові фінансові вклади з розшифровкою їх видів; довідка про дату отримання, початкову вартість, зношення предметів

прокату;

відомість дооцінки основних засобів зі 100-відсотковим зношуванням для підприємств, що підлягають викупівлі, продажу на

аукціоні чи за конкурсом;

акт оцінки з додатками; статут та установчий договір;

довідка про відчуження основних засобів (з додатком копії дозволу); розшифровка об'єктів житлового фонду (зі зазначенням: балансової й остаточної вартості, місцезнаходження, наявності вбудованих/добудованих приміщень, їх вартості та загальної площі);

довідка з податкової інспекції про надані підприємству пільги; довідка Антимонопольного комітету про монопольне становище на ринку товарів і послуг.

Аудитор має також перевірити правомірність нарахування дивідендів на частку (акцій, паїв) державного майна господарських товариств і повноту їх перерахування до бюджету.

Відповідно до Податкового кодексу України, *дивіденди* – це платіж, який провадиться юридичною особою на користь власників (довіrenих осіб власника) корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів, емітованих такою юридичною особою у зв'язку з розподілом частини її прибутку.

Дивіденди за акціями виплачуються у порядку, передбаченому статутом акціонерного товариства, за рахунок прибутку, що залишається у його розпорядженні після встановлених законодавством платежів до бюджету та відсотків за банківський кредит.

Таким чином, перевіріці підлягають платники дивідендів – акціонерні товариства й інші види господарських товариств, які створені під час приватизації та корпоратизації підприємств загальнодержавної та комунальної власності, які мають акції (частки, паї), що належать державі (далі – підприємства); їх прибуток, який є джерелом дивідендних відрахувань, та підстава для нарахування та виплати дивідендів.

Таким чином, підставою для нарахування та виплати дивідендів до бюджету є прийняте вищим органом акціонерного товариства (загальними зборами акціонерів) рішення про розподіл, строк і порядок виплати дивідендів.

Щоб перевірити правомірність нарахування та виплати дивідендів акціонерним товариством, необхідно перевірити правомірність і правильність розпоряджання довгостроковими фінансовими внесками товариства, зробленими до моменту його приватизації, в статутні фонди підприємств, банків, установ та організацій.

Таким чином, у ході перевірки виплати дивідендів необхідно проаналізувати:

правильність визначення розміру частки державного майна у статутному фонді підприємства протягом календарного року (відповідно до реєстру акціонерів товариства);

правомірність прийняття рішення про розподіл прибутку підприємств відповідності до статуту підприємства, рішень органу

приватизації, чинного законодавства;

правильність розподілу прибутку підприємства відповідно до статуту підприємства, рішення зборів акціонерів і розпоряджень ФДМУ та його регіональних відділів; аналіз показників прибутковості: прибутку на акцію та дивідендів на одну акцію;

наявність відрахувань з чистого прибутку на благодійні й інші цілі, не передбачені статутом підприємства;

зіставлення фактичного розподілу прибутку підприємств з розподілом прибутку відповідно до нормативних актів;

використання прибутку;

правильність обліку та покриття збитків минулих років, наявність і використання прибутку минулих років.

Дивіденди (дохід), нараховані на акції (частки, паї) господарських товариств, які знаходяться в державній власності, зараховуються до державного бюджету.

Контрольні запитання для самоперевірки

1. Охарактеризуйте змістовність і призначення державного майна.
2. Охарактеризуйте змістовність і призначення комунального майна.
3. Визначте особливості аудиту державного майна.
4. Визначте особливості аудиту комунального майна в Україні.
5. Назвіть законодавчу базу, яка визначає належність майна до тієї чи іншої власності.
6. Назвіть суб'єкти державного майна в Україні й охарактеризуйте їх діяльність.
7. Назвіть суб'єктів комунального майна в Україні й охарактеризуйте їх діяльність.
8. Охарактеризуйте порядок аудиту приватизації державного майна.

Тестові завдання

1. *Суб'єктом права загальнодержавної власності є:*
 - а) Верховна Рада України;
 - б) Кабінет Міністрів України;
 - в) Казначейство України.
2. *Комунальну власність складають:*
 - а) кошти місцевих бюджетів, державний житловий фонд, об'єкти житлово-комунального господарства;
 - б) майно вищих і середніх спеціальних навчальних закладів;
 - в) майно, що забезпечує діяльність відповідних Рад і утворюваних

ними органів;

г) правильні відповіді а та в; д) усі відповіді правильні.

3. *Метою аудиту державного та комунального майна є:*

а) забезпечення законності, ефективності й економічності використання державного й/або комунального майна, достовірності звітності;

б) здійснення оцінки досягнення запланованих показників, виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розроблення пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних і комунальних ресурсів;

в) аналіз і дослідження діяльності щодо законного й ефективного використання державних або комунальних коштів.

4. *Об'єктами аудиту державного та комунального майна є:*

а) необоротні активи, витрати, доходи;

б) оборотні активи, власний капітал, зобов'язання;

в) усі відповіді правильні.

5. *Процес передання об'єктів державної або муніципальної власності у колективну або особисту власність – це:*

а) приватизація; б) кооперація; в) колективізація.

6. *До якої групи відносять цілісні майнові комплекси підприємств з середньообліковою чисельністю працівників понад 100 осіб, вартість основних фондів яких достатня для формування статутних фондів ВАТ:*

а) група А; б) група В; в) група Г?

7. *Висновки рецензування матеріалів експертної оцінки надаються експерту з дня надходження матеріалів цієї оцінки протягом:*

а) трьох днів; б) семи днів; в) десяти днів.

8. *Термін дії акта оцінки майна, висновок експерта щодо вартості майна та звіт експерта з експертної оцінки, необхідного для реєстрації ВАТ:*

а) один місяць з дня затвердження;

б) два місяці з дня затвердження;

в) шість місяців з дня затвердження.

9. *Основними джерелами інформації під час перевірки питань, пов'язаних з оцінкою майна є:*

а) Баланс ф-1;

б) Звіт про фінансові результати підприємства (ф-3) за останні два роки;

в) матеріали останньої повної інвентаризації;

г) правильні відповіді а та б;

д) усі відповіді правильні.

Стереотипні завдання

Завдання 12.1

Дати визначення таким термінам і поняттям.

Майно – це

Державне майно – це

Комунальне майно – це

Цілісний майновий комплекс – це

Метою аудиту державного та комунального майна є

Об'єкти аудиту державного і комунального майна – це

Приватизація – це

Діагностичні завдання

Завдання 12.2

Необхідно розподілити об'єкти державної власності між відповідними групами об'єктів приватизації.

Дані для виконання.

Відомо, що аудит приватизації державного майна розпочинається з висвітлення питань обґрунтованості віднесення приватизованого підприємства до об'єктів приватизації відповідної групи.

Об'єкти державної власності:

цілісні майнові комплекси підприємств з середньообліковою чисельністю працівників понад 100 осіб;

цілісні майнові комплекси підприємств з середньообліковою чисельністю працівників до 100 осіб;

об'єкти незавершеного будівництва; законсервовані об'єкти;

об'єкти охорони здоров'я;

акції, що належать державі у статутних фондах господарських товариств, розташованих на території України;

об'єкти соціально-побутового призначення; об'єкти санаторно-курортних закладів.

Евристичні завдання

Завдання 12.3

Розв'яжіть кросворд.

Запитання

За горизонталлю:

3) Як називають матеріальні речі, здатні переміщуватися самостійно або з допомогою побічної сили?

6) Процес передання об'єктів державної або муніципальної власності у колективну або особисту власність.

7) Сукупність речей та матеріальних цінностей – це?

8) Земля, надра, водні ресурси – це ... ресурси?

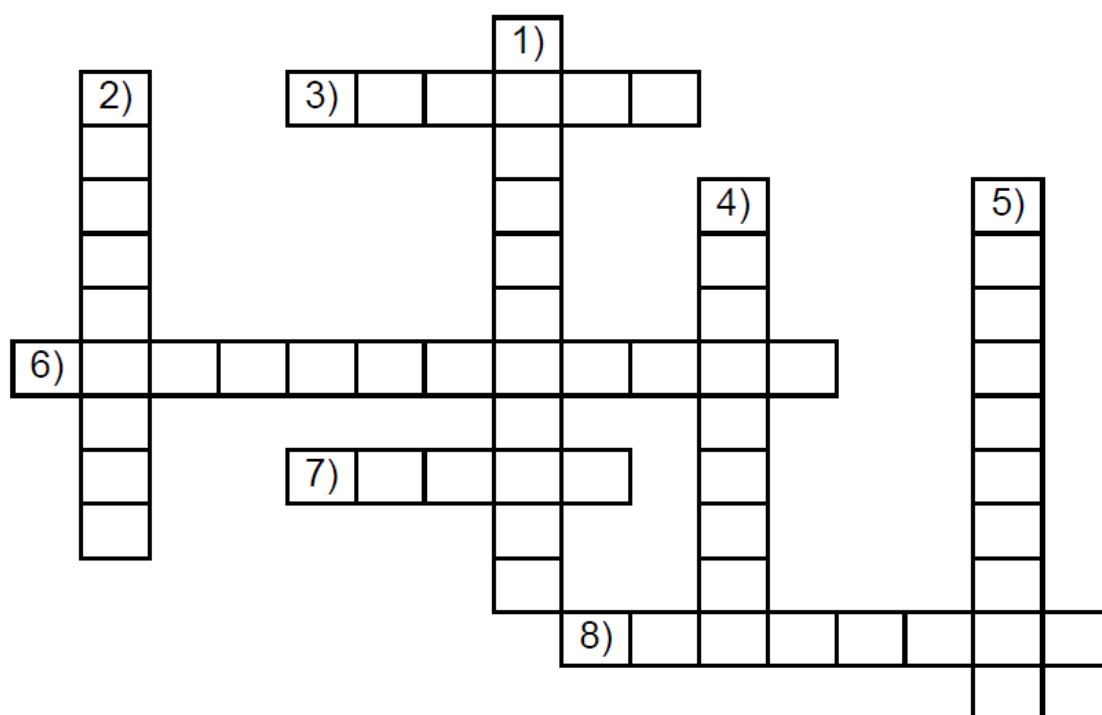
За вертикаллю:

1) Оформлені договором відносини, коли одна сторона зобов'язана здійснити на користь іншої певні дії чи утриматися від них, – це?

2) Як називається перетворення державних підприємств у приватну власність?

4) Платіж, який провадиться юридичною особою на користь власників корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів, емітованих такою юридичною особою у зв'язку з розподілом частини її прибутку – це?

5) Які активи є невід'ємною частиною виробничого циклу підприємства?



Глосарій

Аудит	перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів.
Аудит ефективності діяльності (операційний аудит)	перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінювання економічності та результативності.
Аудиторська документація	матеріали (робочі документи), підготовлені аудитором (і для аудитора) або одержані ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки, які зберігаються у нього.
Аудиторський звіт	письмовий документ, у якому відображаються результати аудиторського дослідження.
Аудиторський висновок	узагальнена думка щодо відповідності предмета дослідження визначеним критеріям.
Аудиторські дії	дії суб'єкта аудиторської діяльності, спрямовані на виконання програми державного аудиту.
Аудиторський доказ	інформація, що стосується встановлених критеріїв оцінки. Аудиторські докази мають бути достатніми та прийнятними.
Аудиторський ризик	ризик того, що аудитор зробить висновок, що не відповідає обставинам у випадках, коли звітність щодо надходжень та витрат бюджетних коштів суттєво викривлена. Він є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення.
Аудиторські дії	дії суб'єкта аудиторської діяльності, спрямовані на виконання програми державного аудиту.
Аудиторські операції	сукупність взаємопов'язаних аудиторських дій, спрямованих на досягнення цілей державного аудиту.
Аудиторські процедури	порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту.
Властивий ризик	всі можливі ризики, пов'язані з

	функціонуванням об'єкта аудиту, тобто ризики порушень та недоліків, які можуть бути допущені внаслідок діяльності об'єкта аудиту. Ризик виникнення таких порушень та недоліків може бути обумовлений дією як зовнішніх, так і внутрішніх чинників.
Внутрішній аудит	діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в об'єкта аудиту, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.
Внутрішній контроль (система внутрішнього контролю)	комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ.
Гіпотези аудиту	припущення аудитора щодо причини виникнення та наявності проблем, недосконалості певних позицій в організації виконання бюджетної програми.
Державна цільова програма	комплекс взаємопов'язаних завдань і заходів, спрямованих на розв'язання найважливіших проблем розвитку держави, окремих галузей економіки або адміністративно-територіальних одиниць, які здійснюються з використанням коштів державного бюджету та узгоджені за строками виконання, складом виконавців, ресурсним забезпеченням.
Державний аудит	перевірка та аналіз законності й ефективності використання державних та комунальних коштів, активів, майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, а також доцільності управлінської діяльності з метою надання чинних рекомендацій щодо поліпшення стану справ на об'єкті дослідження.
Державний аудит	форма державного фінансового контролю,

діяльності бюджетної установи (фінансово-господарський аудит)	спрямована на попередження фінансових порушень у бюджетній установі та забезпечення достовірності її фінансової звітності.
Державний аудит ефективності виконання бюджетної програми	форма контролю, спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають.
Державний аудитор	посадова особа органу, який здійснює державний аудит (ДАС чи Рахункової палати України), наділена повноваженнями на здійснення аудиту.
Державне майно	матеріальні цінності, речі, що перебувають у власності держави в особі державних підприємств.
Дивіденди	платіж, який провадиться юридичною особою на користь власників (довіrenих осіб власника) корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів, емітованих такою юридичною особою у зв'язку з розподілом частини її прибутку.
Допустиме викривлення	грошова сума, встановлена аудитором, у відношенні до якої аудитор прагне отримати достатній рівень впевненості в тому, що фактичне викривлення у генеральній сукупності не перевищує грошову суму, встановлену аудитором. Допустиме викривлення може мати те саме значення або нижче ніж суттєвість.
Ефективність	досягнення найкращого результату (ефекту) при використанні визначеного обсягу матеріальних і фінансових ресурсів.
Засоби державного аудиту	інформаційно-законодавча база, яка забезпечує досягнення необхідного результату при проведенні державного аудиту.
Камеральна перевірка	аудиторська процедура, яка здійснюється без виїзду до бюджетної установи з метою виявлення і аналізу відхилень між плановими і фактичними показниками фінансової звітності, неузгодженості між показниками, що містяться в різних формах звітності.

Комунальне майно	матеріальні цінності, речі, що перебувають у комунальній власності області, району чи іншої адміністративно-територіальної одиниці в особі комунальних підприємств.
Майно	матеріальні цінності, речі, що перебувають у власності юридичних та фізичних осіб.
Масштаб аудиту	межі фінансового аудиту, що стосуються предмета дослідження і критеріїв для оцінки і звітування про предмет дослідження, а також процедур, які є необхідними для досягнення мети аудиту.
Методика	сукупність методів, способів та прийомів доцільного виконання будь-якої роботи.
Методика аудиту	послідовність і порядок застосування прийомів (методів) аудиту з метою встановлення об'єктивної істини про інформацію, яка перевіряється, та доведення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів фінансової звітності й аудиту.
Методика аудиту ефективності діяльності	послідовність застосування методів і прийомів аудиту ефективності, спрямована на оцінювання економічності, ефективності та результативності діяльності об'єкта перевірки.
Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants - IFAC)	всесвітня організація бухгалтерів-професіоналів, заснована у 1977 р., з метою служіння інтересам суспільства, вдосконалення бухгалтерської професії на міжнародному рівні та розвитку потужної міжнародної економіки за допомогою впровадження й додержання високоякісних професійних стандартів, міжнародного зближення національних стандартів та висловлювання своїх думок у питаннях, що викликають широкий суспільний інтерес, де її професійні знання найбільш вагомі.
Моніторинг	аудиторська процедура, яка полягає в безперервному відстеженні операцій на рахунках бюджетної установи, відкритих в органах Державного казначейства України, і показників її фінансової звітності з метою виявлення ознак, які можуть свідчити про фінансові порушення.
Недотримання вимог	дії або бездіяльність (навмисні або ненавмисні)

	з боку об'єкта аудиту, які суперечать чинному законодавству чи нормативним актам.
Об'єкт аудиту	організація (установа, підприємство), діяльність якої підлягає аудиту.
Обстеження	аудиторська процедура, яка здійснюється безпосередньо в бюджетній установі і полягає в дослідженні планових і бухгалтерських (первинних і зведених) документів, господарських договорів, фінансової і статистичної звітності, інших документів, пов'язаних з фінансово-господарською діяльністю, бухгалтерським обліком і внутрішньогосподарським фінансовим контролем.
Організація	властивість усіх сфер управління, зокрема державою, діяльністю, технікою тощо. Вона стосується й діяльності об'єднання фахівців з обліку і контролю.
Організація аудиту ефективності діяльності	система комплексних заходів, спрямованих на координацію та функціонування дій взаємопов'язаних та взаємозалежних окремих елементів (частин) системи з метою оцінювання економічності, ефективності та результативності адміністративної діяльності.
Організація державного аудиту	система (комплекс) заходів, спрямованих на координацію та функціонування дій взаємопов'язаних та взаємозалежних окремих частин (елементів) системи з метою оцінювання законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів та майна.
Оцінка ризиків	аналіз виявлених ризиків з точки зору їх суттєвості.
Паспорт бюджетної програми	документ, що визначає суму коштів, затверджену в державному бюджеті для виконання бюджетної програми, законодавчі підстави її реалізації, мету, завдання, напрями діяльності, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми. На його основі здійснюється контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів і аналіз виконання бюджетної програми.

Планування	один з методів управління, який полягає в розробці і практичному використанні планів, які визначають майбутній стан економічного суб'єкта, шляхи, способи і засоби його досягнення.
Приватизація	процес передачі об'єктів державної або муніципальної власності у колективну або особисту власність.
Принцип організації аудиту	основні керівні правила організації виконання аудиторських перевірок.
Проблема аудиту ефективності	невиконання запланованих результативних показників бюджетної програми шляхом неефективного використання бюджетних коштів.
Програма аудиту	перелік аудиторських процедур, що деталізується.
Професійний скептицизм	ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку аудиторських доказів.
Процедури оцінки ризиків	аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння об'єкта аудиту та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, визначення й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки.
Процедури перевірки по суті	аудиторські процедури, що здійснюються для виявлення суттєвих викривлень інформації, зокрема, детальні тести стосовно груп однотипних операцій, залишків на рахунках, аналітичні процедури перевірки по суті.
Ревізія (інспектування)	документальна і фактична перевірка певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю з метою забезпечення виявлення фактів порушення законодавства, встановлення посадових і матеріально відповідальних осіб, винних у їх допущенні.
Результат аудиторських дій	висновок державного аудитора, складений на підставі застосування суб'єктами державного аудиту комплексу способів і засобів державного аудиту.

Результативні показники бюджетної програми	кількісні і якісні показники, які дають змогу здійснити оцінку використання коштів на виконання бюджетної програми для досягнення визначених мети та завдань бюджетної програми на основі граничного обсягу взяття бюджетних зобов'язань у відповідному бюджетному періоді.
Ризик	характеристика можливих помилок, втрат і несприятливих впливів. У контексті аудиту ефективності діяльності він означає можливість того, що програма/проект підконтрольної організації не буде реалізована економічно, ефективно та результативно.
Ризик невиявлення	ризик того, що аудитором не буде виявлено викривлення або факт недотримання вимог, які можуть бути суттєвими окремо або в сукупності з іншими викривленнями та фактами недотримання.
Ризик суттєвого викривлення	ризик того, що звітність містить суттєве викривлення до початку аудиту. Складається з двох компонентів: властивого ризику та ризику контролю.
Рівень суттєвості	ступінь впливу виявленого порушення (недоліку) чи групи порушень (недоліків) на результати діяльності об'єкта аудиту, а також на достовірність фінансової звітності.
Способи державного аудиту	конкретні шляхи досягнення очікуваного результату державного аудиту за допомогою наявних засобів, зумовлених завданнями державного аудиту. Вони можуть бути прилюдні і неприлюдні, базуватися на наукових, професійних знаннях.
Стандартизація державного аудиту	встановлення норм, правил і характеристик, справедливих для всіх учасників аудиторської діяльності в державному секторі.
Стандарт державного фінансового контролю (аудиту)	база, зразок, еталон, повторюваність, стабільність, що забезпечують розуміння всіма його органами своєї діяльності та свого внеску в спільний результат.
Суб'єкти державного аудиту	державні аудитори, які мають певні повноваження на здійснення державного аудиту і відповідають певним вимогам.
Суттєвість	інформація вважається суттєвою, якщо її

	відсутність або перекручення може впливати на рішення користувачів, які приймаються на підставі цієї інформації
Учасники державного аудиту	окремі особи або їх групи, які тією чи іншою мірою беруть участь у здійсненні державного аудиту.
Фактори ризику (ризикові операції)	можливі порушення, недоліки та проблеми, ризикові операції, які негативно вплинули або можуть вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, досягнення ним поставлених цілей і завдань, ефективне використання ресурсів, результати фінансово-господарської діяльності, а також можливі резерви для підвищення ефективності та поліпшення фінансових і виробничих результатів діяльності об'єкта аудиту.
Фінансовий аудит	дослідження фінансової звітності, систем внутрішнього контролю і аудиту та окремих трансакцій у підконтрольних організаціях з метою встановлення порушень та розбіжностей між фактичними даними й законодавчими нормами.
Шахрайство	надання завідомо неправдивої інформації органам державної влади, банкам або іншим кредиторам з метою одержання субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг щодо податків у разі відсутності ознак злочину проти власності.
INTOSAI	міжнародна організація вищих контрольних органів, що діє під егідою Організації Об'єднаних Націй або її спеціалізованих агенцій.
EUROSAI	міжнародна організація національних вищих органів фінансового контролю, що є однією з регіональних організацій INTOSAI.

Використана література

1. Байбекова О. О. Про систему державного управління і контролю Швеції. *Фінансовий контроль*. 2002. № 1. С. 62–63
2. Бариніна-Закірова М. В. Зовнішній фінансовий контроль у Литві. *Фінансовий контроль*. 2005. № 3 (26). С. 61–66
3. Басанцов І. В. Державний фінансовий контроль: регіональні аспекти : монографія. К. : ВД "Корпорація", 2006. 234 с.
4. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М. Т. Білуха, М. Г. Дмитренко, Т. В. Микитенко ; за ред. засл. діяча науки і техн. України, докт. екон. наук, проф. М. Т. Білухи. 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2006. 888 с.
5. Бодюх А. В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності : монографія. К.: Кондор, 2005. 356 с.
6. Бондар В. П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : монографія. Житомир: ЖДТУ, 2008. 456 с.
7. Гриценко О. І. Рахункова палата: державно-правова природа, сучасний стан, перспективи розвитку : монографія. Запоріжжя : Вид. ВАТ "Мотор Січ", 2004. 140 с.
8. Денисюк О. М. Аудит державних фінансів : навч. посіб. / О. М. Денисюк, О. О. Разборська. Вінниця : ВТЕІ КНТЕУ, 2012. 488 с.
9. Державний аудит : навч. посіб. / за заг. ред. канд. екон. наук, проф. Л. В. Дікань. К. : Знання, 2011. 503 с.
10. Державний аудит: навч.-мет. посіб. для самостійного вивчення дисципліни / Л. В. Дікань, О. О. Вороніна, Ю. О. Голуб та ін. ; за заг. ред. канд. екон. наук, професора Л. В. Дікань. Х. : Вид. ХНЕУ, 2008. 164 с.
11. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм / Т. І. Єфименко, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан та ін. К. : НДФІ, 2004. 320 с.
12. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П. К. Германчук, І. Б. Стефаник, Н. І. Рубан та ін. К. : НВП "АВТ", 2004. 424 с.
13. Дікань Л. В. Контроль в бюджетних установах : навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Л. В. Дікань, О. І. Щербаков, Ю. А. Ольховський ; за ред. канд. екон. наук, проф. Л. В. Дікань. Х. : ВД "ІНЖЕК", 2007. 208 с.
14. Дікань Л. В. Контроль і ревізія : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. К. : Знання, 2007. 327 с.
15. Економічна енциклопедія: у трьох томах / редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Т.2 – К. : Видавничий центр "Академія", 2002. 870 с.
16. Желюк Л. О. Бухгалтерський облік виконання бюджетів : навч. посіб. / Л. О. Желюк, Ю. М. Іванченко, М. Р. Лучко. Тернопіль : Економічна думка, 2006. 320 с.
17. Кириленко О. П. Малиняк Б. С. Теорія і практика бюджетних інвестицій: монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2007. 288 с.
18. Конституція України. – К. : Вища школа, 1996. 35 с.
19. Контроль і ревізія : підручник / Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. М. Малюга та ін. ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. 3-є вид., доп. і перероб. Житомир: ПП "Рута", 2002. 544 с.

20. Контроль і ревізія : підручник / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малуго та ін. Житомир : ЖІТІ, 2000. 512 с.
21. Концепції та методики державного аудиту : посіб. для самостійних занять. Проект TACIS Державне управління в Україні. К. : INAP, 1996. 281 с.
22. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики : нормативне науково-виробниче видання. К. : Вид. "Фенікс".2012. 1018 с.
23. Петрик О. А. Аудит у зарубіжних країнах : навч.-метод. посіб. для студентів ВНЗ / О. А. Петрик, М. Т. Фенченко. – К. : КНЕУ, 2002. 168 с.
24. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах / П. К. Германчук, І. Б. Стефанюк та ін. К. : АВТ. 2004. 422с.
25. Положення про організацію навчального процесу в кредитно модульній системі підготовки фахівців / укл. М. В. Афанасьєв ; наукове керівництво докт. екон. наук, професора В. С. Пономаренка. Х. : Вид. ХНЕУ, 2008. 244 с.
26. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. К. : Знання України, 2006. 280 с.
27. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні: монографія. Суми ФОП Наталуха А. С., 2014. 321 с.
28. Стандарти з аудиту INTOSAI, новий переклад, підготовлений для Рахункової палати України Проектом TACIS "Аудит державних фінансів". К.: Рахункова палата України, 2002. 48 с.
29. Стефанюк І. Б. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження. К. : Піраміда, 2005. 144 с.
30. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія : підручник. К. : Знання Прес, 2002. 254 с.
31. Чорнуцький С. П. Внутрішній контроль: оцінка стану. *Фінансовий контроль*. 2007. № 4 (39). С. 53–54.
32. Чумакова І. Ю. Сучасний стан та необхідність організаційно методологічного забезпечення розвитку внутрішнього аудиту в Міністерстві фінансів України. *Фінанси України*. 2015. № 5. С. 104–126.
33. Януль І. Є. Застосування програмно-цільового методу формування бюджетів. *Фінанси України*. 2003. № 8. С.19.
34. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 № 2542-III (зі змінами). URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
35. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
36. Довідник типових професійно-кваліфікаційних характеристик посад керівників і спеціалістів державної фінансової інспекції України та державних фінансових інспекцій в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі, затверджений наказом Державної фінансової інспекції України України від 17.08.2012 р. № 268 URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
37. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-X (зі змінами) URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
38. Концепція реформування місцевих бюджетів, схвалено розпорядженням КМУ від 23.05.2007 р. № 308. URL: www.ac-rada.gov.ua.
39. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю,

схвалена розпорядженням КМУ від 24.05.2005 р. №158-р URL: www.minfin.gov.ua.

40. Мамишев А. В. Аудит ефективності діяльності: етап виконання / А. В. Мамишев URL: www.ac-rada.gov.ua.

41. Мамишев А. В. Аудит ефективності діяльності: звітування про результати / А. В. Мамишев URL : www.ac-rada.gov.ua.

42. Мамишев А. В. Аудит ефективності діяльності: концепція, цикл, планування URL: www.ac-rada.gov.ua.

43. Методика проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затверджена Наказом МФУ від 26.06.2014 р. № 728 URL: www.ac-rada.gov.ua.

44. Методичні рекомендації з організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів, затверджені Наказом Головки КМУ України від 13.03.2007 р. № 50 URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

45. Методичні рекомендації з проведення органами Державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, затверджені Наказом Головки КМУ України від 19.12.2005 р. № 451 URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

46. Методичні рекомендації щодо проведення органами Державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми, затверджені Наказом Головки КМУ України від 15.12.2005 р. № 444. URL: www.ac-rada.gov.ua.

47. Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43 URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

48. Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду (повертається після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання), затверджене Постановою КМУ від 02.03.1993 р. № 158 – (зі змінами URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>).

49. Порядок планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією й її територіальними органами, затверджений постановою КМУ від 08.08.2001 р. № 955 (зі змінами та доповненнями) URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

50. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій, затверджений наказом МФУ від 25.06.2014 р. № 214 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14>.

51. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів, затверджений постановою КМУ від 12.05.2007 р. № 698 URL: <http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/84542>.

52. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затверджений постановою КМУ від 25.03.2006 р. № 361 URL:

<http://www.zakon.rada.gov.ua>.

53. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм, затверджений постановою КМУ від 10.08.2004 р. №1017 URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

54. Постанова Колегії Рахункової палати від 27 грудня 2004 року № 28-6 "Про затвердження Стандарту Рахункової палати "Порядок підготовки та проведення перевірок та оформлення їх результатів" [URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>].

55. Правила складання паспортів бюджетних програм та інформації про їх виконання, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2002 р. № 1098 URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

56. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII (зі змінами та доповненнями) URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

57. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 (зі змінами) URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

58. Про внесення змін до деяких законів України щодо передачі об'єктів права державної власності у комунальну власність : Закон України № 2182-III від 21.12.2000 р. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

59. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна : Закон України № 3202-IV від 15.12.2005 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3202-15>.

60. Про Державну програму приватизації : Закон України № 1723-III від 18.05.2000 (зі змінами) URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

61. Про затвердження Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження КМУ від 24.05.2005 р. № 158-р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-p>.

62. Про окремі заходи щодо забезпечення фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання державного сектора економіки постанова КМУ від 24.06.2014 р. № 214 [URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP140214.html].

63. Про оренду державного та комунального майна : Закон України № 2269-XII від 10.04.1992 р. (зі змінами) URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

64. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України № 2939-XII від 26.01.1993 р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

65. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України № 2658-III від 02.07.2001 р. (зі змінами) URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

66. Про приватизацію державного майна : Закон України №2163-XII від 04.03.1992 р. (зі змінами) URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

67. Про Рахункову палату : Закон України № 576-VIII від 02.07.2015 р. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

68. Про утворення Державної аудиторської служби України : постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 р. № 868 URL:

<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-п>.

69. Професійно-кваліфікаційна характеристика посади "державний аудитор (головний, провідний, старший)", затверджена Наказом Головки КРУ України від 26.07.2006 р. № 228 URL: <http://www.dkrs.gov.ua>.

70. Регламент Рахункової палати, затверджений наказом Голови Рахункової палати від 19.07.2002 р. № 58 (зі змінами) URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

71. Розпорядження КМУ "Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі" від 14.09.2002 р. № 538-р URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

72. Сайт державної фінансової інспекції України. URL: <http://www.dkrs.gov.ua>.

73. Сайт Рахункової палати України. URL: <http://www.acrada.gov.ua>.

74. Стандарт Рахункової палати "Загальні рекомендації з проведення аудиту ефективності використання державних коштів", затверджений постановою Колегії Рахункової палати України від 12.07.2006 р. № 18-4. URL: <http://www.rada.kiev.ua>.

75. Стандарт Рахункової палати "Порядок підготовки проведення перевірок та оформлення їх результатів", затверджений постановою Колегії Рахункової палати України від 27.12.2004 р. № 28-6 URL : <http://www.rada.kiev.ua>.

76. Стратегії розвитку системи управління державними фінансами від 1 серпня 2013 р. № 774-р URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

77. Стратегія модернізації системи управління державними фінансами, схвалена розпорядженням КМУ від 17.10.2007 р. № 888-р URL: www.acrada.gov.ua.

Додатки

Додаток А

Лімска декларація керівних принципів аудиту державних фінансів

Передмова

Більше двох десятиліть сплинуло з моменту прийняття в жовтні 1977 року делегатами IX Лімського (Перу) Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів. Це була мить великих сподівань за відсутності жодної впевненості щодо успіху, який вона матиме в усьому світі.

З того часу застосування Лімської декларації перевищило найамбітніші очікування та показало вирішальність її впливу на розвиток контролю державних фінансів у специфічних умовах кожної країни. Лімска декларація має виняткове значення для всіх вищих органів контролю державних фінансів – членів INTOSAI, незалежно від регіону, до якого вони належать, рівня їх розвитку, місця у системі врядування та форми організації.

Успіх Декларації полягає головним чином у тому, що вона, залишаючись чіткою та точною, містить вичерпний перелік цілей аудиту державних фінансів та усіх дотичних до цього питань. Це полегшує її використання та гарантує, що простота мови, якою вона складена, зосереджує увагу на її ключових елементах.

Основною метою Лімської декларації є заклик до незалежності аудиту державних фінансів. Вищий орган контролю державних фінансів, що не відповідає цій умові, не може претендувати на свій статус. Тому й не дивно, що питання незалежності вищих органів контролю державних фінансів продовжує бути важливою темою для обговорення усередині INTOSAI. Проте необхідно зазначити, що цілі Декларації вважаються досягнутими лише за умови законодавчого закріплення цієї незалежності. У свою чергу, це вимагає існування органу контролю за дотриманням законодавства, – органу, який функціонує лише в умовах демократії чи правової держави.

Таким чином, правова держава та демократія є основними передумовами незалежного контролю державних фінансів та уособлюють підвалини, на яких базується Лімска декларація. Ідеї, подані у Декларації, належать до вічних, визначальних принципів, що протягом років із часу їх прийняття залишаються в силі. Рішення щодо їх перевидання через двадцять років після першої появи свідчить про якість та далекосяжність мислення авторів Декларації. Ми висловлюємо подяку Міжнародному віснику контролю державних фінансів за нове видання Лімської декларації, яке передає важливість цього базового документа, що по праву вважається

Хартією аудиту державних фінансів. Таким чином, розповсюдження Лімської декларації забезпечене. Нам залишається продовжувати зусилля щодо досягнення наших благородних ідей.

Відень, кінець 1998 року

Доктор Франц Фідлер, Генеральний Секретар INTOSAI

Преамбула

IX Конгрес Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів, що зібрався у Лімі:

- зважаючи на те, що цільове й ефективне використання громадських коштів є однією з найважливіших передумов належного управління громадськими фінансами та дієвості рішень уповноважених органів влади;
- зважаючи на те, що для досягнення цієї мети кожна країна повинна мати Вищий орган контролю державних фінансів, незалежність якого гарантується законом;
- зважаючи на те, що необхідність таких органів постійно зростає, оскільки держава розширює свою діяльність у соціальному й економічному секторах, переходячи, таким чином, рамки традиційних фінансових відносин;
- зважаючи на те, що особливі цілі контролю державних фінансів, а саме – цільове й ефективне використання громадських коштів, пошук досконалої системи управління фінансами, удосконалення адміністративної діяльності, інформування органів державної влади та громадськості шляхом оприлюднення об'єктивних звітів є необхідними умовами стабільності та розвитку держав відповідно з цілями Організації Об'єднаних Націй;
- зважаючи на те, що на попередніх міжнародних конгресах вищих органів контролю державних фінансів пленарні сесії прийняли резолюції, поширення яких було підтримано усіма країнами-членами;

ПОСТАНОВИВ:

- опублікувати та розповсюдити документ під назвою "Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів"

I. Загальні положення Стаття 1. Мета контролю

Запровадження контролю є невід'ємною складовою управління громадськими фінансовими ресурсами, яка забезпечує відповідальний та підзвітний характер цього управління. Контроль державних фінансів не є самоціллю, а виступає обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економності управління фінансовими ресурсами. Це дозволило б у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків і перешкодити або принаймні ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому.

Стаття 2. Попередній контроль і контроль за фактом

1. Попередній контроль – це перевірка, що проводиться до моменту здійснення адміністративної чи фінансової діяльності (заходів, операцій); контроль за фактом – це перевірка, що проводиться після здійснення окремих адміністративно-фінансових дій (заходів, операцій).

2. Ефективний попередній контроль є невід'ємним елементом досконалого управління громадськими ресурсами, використання яких доручено державі. Цей контроль може здійснюватися як Вищими органами контролю державних фінансів, так і іншими контрольними органами.

3. Здійснення попереднього контролю Вищим органом контролю

державних фінансів дозволяє попередити можливі порушення до моменту їх виникнення. Однак недоліком цього підходу є надмірний обсяг контрольної роботи та невизначеність щодо відповідальності, передбаченої законом. Контроль за фактом, що здійснюється Вищим органом контролю державних фінансів, дозволяє встановити відповідальність підзвітних осіб, відшкодувати завдані збитки та перешкодити повторенню виявлених порушень у майбутньому.

4. Обсяг повноважень Вищого органу контролю державних фінансів щодо попереднього контролю встановлюється відповідно до законодавства, умов і вимог кожної конкретної країни. Водночас контроль за фактом є безпосереднім завданням кожного Вищого органу контролю державних фінансів незалежно від того, здійснює він чи ні попередній контроль.

Стаття 3. Зовнішній та внутрішній контроль

1. Кожен державний орган чи організація має у своєму складі власний підрозділ внутрішнього контролю. Органи зовнішнього контролю не входять до організаційної структури підконтрольних їм органів. Саме тому Вищі органи контролю державних фінансів є органами зовнішнього контролю.

2. Підрозділ внутрішнього контролю повинен обов'язково підпорядковуватися керівництву організації, у складі якої він створений. Проте він повинен володіти максимально можливою функціональною й організаційною незалежністю всередині органу, до складу якого він входить.

3. Завданням Вищого органу контролю державних фінансів як зовнішнього контролера є перевірка ефективності внутрішнього контролю. Якщо підрозділ внутрішнього контролю визнано ефективним, необхідно, не обмежуючи право Вищого органу контролю державних фінансів на всеохоплюючий контроль, здійснити найбільш адекватний розподіл завдань і визначити засади співробітництва між Вищим органом контролю державних фінансів і підрозділом внутрішнього контролю.

Стаття 4. Контроль законності, контроль правильності та контроль ефективності

1. Традиційними завданнями Вищого органу контролю державних фінансів є контроль за дотриманням законодавства та контроль правильності фінансового управління, бухгалтерського обліку та звітності.

2. Крім цих видів контролю, важливість яких залишається незаперечною, існує також інший вид контролю, що спрямований на оцінювання результативності, ефективності й економічності державного управління. Контроль ефективності охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування державного сектора, включаючи перевірку систем організації й управління.

3. Загалом цілі контрольної діяльності Вищих органів контролю державних фінансів дотримання принципів законності, правильності, ефективності й економічності управління державними фінансами мають однакову значущість. Разом з тим, справою Вищого органу контролю державних фінансів є встановлення пріоритетності кожної з них.

II. Незалежність

Стаття 5. Незалежність Вищих органів контролю державних фінансів

1. Вищі органи контролю державних фінансів можуть виконувати свої завдання об'єктивно й ефективно лише за умови незалежності від підконтрольних їм органів і захищеності від зовнішнього впливу.

2. Органи державної влади не можуть бути абсолютно незалежними, оскільки загалом вони є складовою частиною держави. Отже, Вищі органи контролю державних фінансів повинні мати функціональну та організаційну незалежність, достатню для виконання своїх обов'язків і завдань.

3. Створення Вищих органів контролю державних фінансів і необхідний рівень їх незалежності повинні визначатися Конституцією; інші нормативні положення можуть встановлюватися окремим законом. Зокрема, Верховний орган судочинства повинен забезпечити юридичний захист Вищого органу контролю державних фінансів від будь-яких посягань на його незалежність і контрольні повноваження.

Стаття 6. Незалежність членів і службовців Вищих органів контролю державних фінансів

1. Незалежність Вищого органу контролю державних фінансів невідривно пов'язана з незалежністю його членів. Членами є особи, які уповноважені приймати рішення від імені Вищого органу контролю державних фінансів і відповідають за ці рішення у рамках своїх повноважень перед третьою стороною, а саме – перед колективним органом, який має право прийняття рішень, або перед керівником Вищого органу контролю державних фінансів, якщо він здійснює одноосібне керівництво.

2. Незалежність членів також повинна гарантуватися Конституцією. Зокрема, процедура відкликання, що має встановлюватися Конституцією, не повинна перешкоджати їх незалежності. Порядок призначення та звільнення членів Вищого органу контролю державних фінансів визначається конституційною структурою кожної окремо взятої країни.

3. Що стосується просування на службі, то контролери Вищого органу контролю державних фінансів не повинні піддаватися впливу підконтрольних їм органів і підпорядковуватися цим органам.

Стаття 7. Фінансова незалежність Вищих органів контролю державних фінансів

1. Вищий орган контролю державних фінансів повинен бути забезпеченим фінансовими ресурсами, необхідними для виконання покладених на нього завдань.

2. У разі потреби, Вищий орган контролю державних фінансів повинен мати право звертатися з проханням про виділення необхідних фінансових ресурсів безпосередньо до державного органу, який приймає рішення з питань державного бюджету.

3. Вищий орган контролю державних фінансів повинен мати право самостійно та на власний розсуд розпоряджатися коштами, що виділені для його потреб окремим рядком бюджету.

III. Відносини з Парламентом, урядом і державно-управлінським апаратом

Стаття 8. Відносини з Парламентом

Незалежність Вищого органу контролю державних фінансів, встановлена Конституцією та законом, гарантує йому право широкої ініціативи й автономії, навіть якщо він підзвітний Парламенту та здійснює контрольні заходи за його дорученнями. Відносини між Вищим органом контролю державних фінансів і Парламентом повинні бути визначеними Конституцією відповідно до умов та вимог кожної конкретної країни.

Стаття 9. Відносини з урядом і державно-управлінським апаратом

Вищий орган контролю державних фінансів контролює діяльність уряду, адміністративно-управлінських органів і підпорядкованих їм організацій. Проте це не означає, що уряд підпорядковується Вищому органу контролю державних фінансів. Зокрема, уряд несе повну та виключну відповідальність за свої дії та помилки та не може ігнорувати рішення, прийняті за результатами перевірок і висновків Вищого органу контролю державних фінансів, якщо вони чинні й обов'язкові до виконання.

IV. Права Вищих органів контролю державних фінансів **Стаття 10. Право розслідування**

1. Вищий орган контролю державних фінансів повинен мати доступ до всіх документів, пов'язаних з управлінням фінансовими та матеріальними ресурсами та повинен володіти правом отримувати від підконтрольних йому організацій на свої усні чи письмові запити будь-яку інформацію, яку він вважатиме необхідною.

2. Вищий орган контролю державних фінансів повинен приймати рішення щодо доцільності проведення контролю за місцем розташування підконтрольного органу чи в приміщенні самого Вищого органу контролю державних фінансів.

3. Терміни подання до Вищого органу контролю державних фінансів необхідної інформації, документації чи інших матеріалів, включаючи фінансові звіти, повинні встановлюватися залежно від конкретної ситуації, згідно з законом або Вищим органом контролю державних фінансів.

Стаття 11. Виконання висновків Вищого органу контролю державних фінансів

1. Підконтрольні органи повинні прокоментувати висновки Вищого органу контролю державних фінансів в строки, встановлені, як правило, законодавством чи Вищим органом контролю державних фінансів, і повідомити про заходи, вжиті для виконання висновків контролю.

2. Якщо висновки Вищого органу контролю державних фінансів з юридичної точки зору не є обов'язковими для виконання, Вищий орган контролю державних фінансів повинен мати право звертатися до органів, уповноважених вжити необхідних заходів і зобов'язати відповідні органи до їх виконання.

Стаття 12. Експертні висновки та право на надання консультацій

1. У разі потреби, Вищий орган контролю державних фінансів може надати у розпорядження Парламенту та державно-управлінського апарату свої професійні знання та досвід у формі експертно-аналітичних висновків, включаючи зауваження до законопроектів та інших нормативних актів фінансового характеру. Керівники державних органів повинні нести відповідальність за прийняття чи відхилення такого експертного висновку. Крім того, це додаткове завдання не повинне впливати на майбутні висновки Вищого органу контролю державних фінансів і загрожувати ефективності його контрольної діяльності.

2. Нормативні акти з питань запровадження максимально адаптованих та уніфікованих правил бухгалтерського обліку та звітності повинні затверджуватися лише після погодження з Вищим органом контролю державних фінансів.

V. Методи контролю, кадровий склад контролерів, міжнародний обмін досвідом

Стаття 13. Методи та процедури контролю

1. Вищі органи контролю державних фінансів здійснюють свої контрольні заходи відповідно до планів роботи, які вони самостійно встановлюють. Окремі державні органи залишають за собою право вимагати проведення окремих видів контролю.

2. Зважаючи на те, що контроль рідко може бути всеохоплюючим, Вищий орган контролю державних фінансів застосовує, як правило, вибірковий підхід. Однак контроль повинен здійснюватися на основі певної моделі та повинен проаналізувати достатню кількість елементів, необхідних для підготовки висновків про якість фінансового управління та його відповідність законодавству.

3. Методи контролю належить удосконалювати відповідно до досягнень науково-технічного прогресу й управлінської діяльності.

4. Вищим органам контролю державних фінансів рекомендується розробляти та надавати у розпорядження контролерів методичні вказівки й інструкції з питань контрольної діяльності.

Стаття 14. Кадровий склад контролерів

1. Члени та службовці Вищого органу контролю державних фінансів повинні мати кваліфікацію та бездоганні якості, необхідні для успішного виконання покладених на них завдань.

2. У процесі відбору кадрового складу Вищого органу контролю державних фінансів необхідно надавати пріоритет кандидатам з високими показниками знань, працездатності, здібностей та достатнім рівнем професійного досвіду.

3. Необхідно приділяти максимальну увагу удосконаленню теоретичної та практичної підготовки всіх членів і службовців Вищого органу контролю державних фінансів через внутрішньовідомчі, університетські та міжнародні навчальні програми. Таке підвищення кваліфікації повинне

заохочуватися всіма можливими фінансовими й організаційними засобами. Професійна перепідготовка кадрів не має обмежуватися традиційними знаннями з права, економіки, обліку, а має включати вивчення методів управління підприємством, інформаційних технологій.

4. З метою забезпечення відбору висококваліфікованого кадрового складу рівень заробітної плати повинен відповідати специфічним вимогам, що висуваються до даного виду діяльності.

5. Якщо службовці Вищого органу контролю державних фінансів не володіють певними специфічними знаннями для проведення окремих видів контролю, Вищий орган контролю державних фінансів може в межах своїх потреб залучати зовнішніх експертів.

Стаття 15. Міжнародний обмін досвідом

1. Міжнародний обмін ідеями та досвідом у рамках Міжнародної організації Вищих органів контролю державних фінансів є ефективним засобом допомоги Вищим органам контролю державних фінансів у реалізації їх завдань.

2. Дотепер цей обмін здійснювався шляхом проведення конгресів, навчальних семінарів, організованих спільно з ООН та іншими інституціями, функціонування регіональних робочих груп і видання спеціалізованого журналу.

3. Бажано розширювати та поглиблювати цю діяльність. Першочергове значення має розробка уніфікованих методологічних засад контролю державних фінансів на основі порівняльного права.

VI. Підготовка звітів

Стаття 16. Звіт для Парламенту та громадськості

1. Конституція повинна дозволяти та зобов'язувати Вищий орган контролю державних фінансів щорічно подавати звіт про результати своєї діяльності в Парламент чи інший уповноважений державний орган. Цей звіт має бути та опублікованим. Це забезпечує широкий розголос інформації та поглиблене обговорення матеріалів звіту, а також сприятиме виконанню висновків Вищого органу контролю державних фінансів.

2. Вищий орган контролю державних фінансів повинен у проміжках між двома щорічними звітами надавати інші звіти щодо особливо важливих і невідкладних питань.

3. Щорічний звіт повинен відображувати всю діяльність Вищого органу контролю державних фінансів. Лише за наявності інформації, не призначеної для розголосу чи захищеної законом, Вищий орган контролю державних фінансів повинен зробити свідомий вибір між відстоюванням власних інтересів чи оприлюдненням наявних у звіті фактів.

Стаття 17. Підготовка звітів

1. Звіти повинні об'єктивно та чітко подавати факти, їх оцінку, а також зосереджуватися на основному. Мова звіту повинна бути точною та загальнодоступною.

2. Вищий орган контролю державних фінансів повинен приділити достатньо (за власною оцінкою) уваги висвітленню точки зору

підконтрольних йому органів щодо висновків за результатами контролю.

VII. Контрольні повноваження Вищих органів контролю державних фінансів

Стаття 18. Конституційна основа контрольних повноважень, контроль за управлінням державними фінансами

1. Контрольні повноваження Вищих органів контролю державних фінансів мають бути визначеними у Конституції; інші нормативні положення встановлюються в окремому законі.

2. Обсяг контрольних повноважень Вищого органу контролю державних фінансів визначається відповідно до умов і потреб кожної конкретної країни.

3. Усі операції, пов'язані з державними фінансами, незалежно від того, чи відображені вони у державному бюджеті, повинні бути об'єктом контролю Вищого органу контролю державних фінансів. Окремі складові управління державними фінансами, що не включаються до державного бюджету, не повинні виводитися з під контролю Вищого органу контролю державних фінансів.

4. Вищі органи контролю державних фінансів повинні на основі раніше проведених контрольних заходів сприяти запровадженню чітко визначеної бюджетної класифікації та максимально простого й зрозумілого порядку бухгалтерського обліку та звітності.

Стаття 19. Контроль державних органів та інших установ за кордоном Як загальний принцип, державні органи й інші установи, створені за кордоном, повинні також контролюватися Вищим органом контролю державних фінансів. Під час перевірки цих органів та за умови, якщо вони здійснюються за місцем їх розташування, необхідно враховувати обмеження, встановлені міжнародним правом. Проте у тих випадках, коли це виправдовується, ці обмеження повинні бути скорочені шляхом внесення відповідних змін у міжнародно-правові акти.

Стаття 20. Контроль за надходженням податків

1. Вищий орган контролю державних фінансів повинен мати повноваження щодо максимально широкого контролю за надходженням податків і з цією метою мати доступ до податкових декларацій та документів.

2. Контроль за надходженням податків – це передусім контроль законності та правильності. Проте Вищий орган контролю державних фінансів повинен також надавати оцінку економічній ефективності та організації системи адміністрування податків, виконанню плану надходжень доходів та у разі потреби надавати відповідні пропозиції до законодавчого органу.

Стаття 21. Державне замовлення та закупівля робіт і послуг за державні кошти

1. Значні кошти, що витрачаються державними органами на виконання державного замовлення та закупівлю робіт і послуг, обумовлюють необхідність ретельного контролю за їх використанням.

2. Відкриті торги як основна процедура закупівлі є найоптимальнішим способом отримання найбільш вигідної пропозиції щодо якості та ціни. Щоразу, коли відкриті торги не проводяться, Вищий орган контролю державних фінансів повинен встановити причини цього.

3. У випадку, коли Вищий орган контролю державних фінансів здійснює контроль виконання державного замовлення (виконання робіт, надання послуг), він повинен сприяти запровадженню відповідних стандартів для управління процесом виконання державного замовлення.

4. Контроль виконання державного замовлення повинен включати не лише аналіз правильності платежів, а й дати оцінку ефективності управління процесом та якості виконаних робіт і наданих послуг.

Стаття 22. Контроль обладнання для електронної обробки даних

Рівень видатків на обладнання для електронної обробки даних обумовлює також необхідність відповідного контролю. Цей контроль повинен мати системний характер. Особливу увагу слід приділити таким аспектам: планування потреби; економне використання електронного обладнання; персонал, який переважно входить до складу апарату підконтрольного органу, повинен мати необхідну кваліфікацію; попередження неправильного використання техніки та корисність отриманої інформації.

Стаття 23. Промислові та комерційні підприємства з державною участю

1. Розширення економічної діяльності держави часто відбувається у формі створення підприємств, статус яких визначається у рамках приватного права. Ці підприємства також повинні бути об'єктами контролю Вищих органів контролю державних фінансів, якщо держава володіє контрольною частотою у цих підприємствах або здійснює домінуючий вплив на їх діяльність.

2. Такий контроль доцільно здійснювати за фактом; це дозволить дати оцінку дотриманню принципів економії, ефективності та результативності.

3. Звіти за результатами перевірки таких підприємств призначені для Парламенту й оприлюднення. Проте вони повинні готуватися з врахуванням вимог щодо збереження виробничих і комерційних таємниць.

Стаття 24. Контроль організацій, що отримують субсидії (дотації)

1. Вищий орган контролю державних фінансів повинен володіти повноваженнями щодо контролю за використанням субсидій (дотацій), отриманих з громадських коштів.

2. У випадках, коли сума субсидій (дотацій) є значною за абсолютним значенням або відносно розміру доходу чи капіталу організації-бенефіціанта, контроль може охоплювати всю систему фінансового управління організації, що отримує субсидію (дотацію).

3. Нецільове використання субсидій (дотацій) повинно мати наслідком відшкодування наданих коштів.

Стаття 25. Контроль міжнародних і наднаціональних організацій

1. Міжнародні та наднаціональні організації, витрати яких покриваються за рахунок внесків країн-членів, а також окремі держави

повинні піддаватися зовнішньому незалежному контролю.

2. Хоч цей контроль і повинен враховувати структуру та завдання, що покладені на ці організації, він має здійснюватися відповідно до принципів вищого контролю державних фінансів країн-членів.

3. З метою забезпечення незалежності цього контролю члени зовнішньої контрольної комісії повинні обиратися насамперед серед членів Вищих органів контролю державних фінансів.

Статут INTOSAI

XIV Конгрес INTOSAI, що відбувся у жовтні 1992 року в Вашингтоні (округ Колумбія, Сполучені Штати Америки), прийняв Статут INTOSAI. Він замінив Статут INTOSAI, що був чинним з 1968 року та востаннє змінювався у 1977 році. XVII Конгрес INTOSAI, що відбувся у жовтні 2002 року в Сеулі (Республіка Корея), прийняв рішення про збільшення чисельності членів Виконавчого Комітету з шістнадцяти до вісімнадцяти осіб.

Стаття 1. Назва та цілі

1. Міжнародна організація Вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) є автономною, незалежною й аполітичною організацією, утвореною на постійних засадах, що має на меті сприяти обміну думками та досвідом між Вищими органами контролю державних фінансів у сфері контролю державних фінансів. Її штаб-квартира знаходиться у Відні, Австрія.

2. INTOSAI повинна підтримувати існуючі відносини з Організацією Об'єднаних Націй.

Стаття 2. Участь

1. Участь у роботі INTOSAI та всіх її органів є відкритою для Вищих органів контролю державних фінансів усіх країн-членів Організації Об'єднаних Націй чи її спеціалізованих інституцій.

2. Під Вищим органом контролю державних фінансів розуміють будь-який державний орган незалежно від його назви, складу чи організації, який здійснює відповідно до закону та на найвищому рівні контроль державних фінансів цієї держави.

3. Розгляд кваліфікаційних вимог, необхідних для вступу до INTOSAI та прийом нових членів, належить до повноважень Виконавчого Комітету.

Стаття 3. Органи

Органами INTOSAI є:

- a) Конгрес;
- b) Виконавчий Комітет;
- c) Генеральний Секретаріат;
- d) Регіональні робочі групи.

Стаття 4. Конгрес

1. Конгрес INTOSAI є найвищим органом організації та складається з усіх її членів. Конгрес збирається кожні три роки на чергову асамблею, яка відбувається на запрошення та під головуванням керівника Вищого органу контролю державних фінансів країни – організатора асамблеї.

2. Рішення Конгресу приймаються простою більшістю голосів, крім рішень стосовно внесення змін до статутів, для чого необхідно дві третини голосів.

3. На Конгресах кожний Вищий орган контролю державних фінансів має один голос незалежно від чисельності його делегації.

4. Кожний Конгрес затверджує регламент своєї сесії.

5. Повноваження Конгресу:

а) обговорювати, з метою розвитку обміну думками та досвідом професійні та технічні питання; формувати відповідні рекомендації з цього приводу;

б) ухвалювати рішення щодо завдань, які планується доручити Виконавчому Комітету та Генеральному Секретаріату;

с) створювати комісії та встановлювати їх повноваження;

д) ухвалювати статuti INTOSAI та вносити зміни до них;

е) розглядати всі питання, подані Виконавчим Комітетом;

ф) ухвалювати трирічний бюджет INTOSAI відповідно до пунктів 4 і 5 статті 9;

г) затверджувати річний звіт і перевірений річний фінансовий звіт Генерального Секретаріату;

h) за пропозицією Виконавчого Комітету призначати країну, Вищий орган контролю державних фінансів якої організовуватиме наступний Конгрес;

і) ухвалювати рішення в якості вищого органу INTOSAI з будь-яких питань міжнародного співробітництва між Вищими органами контролю державних фінансів;

j) за пропозицією Виконавчого Комітету призначати аудиторів організації;

к) ухвалювати рішення з будь-яких інших питань діяльності організації, що безпосередньо не передбачені чи не зазначені у статутах.

Стаття 5. Виконавчий комітет

1. Повноваження Виконавчого Комітету:

а) за період між Конгресами вживати заходи, необхідні для реалізації цілей INTOSAI, зокрема, виконувати завдання, що доручені йому Конгресом;

б) перевіряти, чи відповідають Вищі органи контролю державних фінансів, що бажають вступити до INTOSAI, кваліфікаційним вимогам, необхідним для цього, та схвалювати їх вступ;

с) визнавати Регіональні робочі групи, що бажають працювати в рамках INTOSAI;

д) створювати Фінансову Комісію у складі трьох його членів;

е) приймати проект трирічного бюджету та подавати його на розгляд Конгресу;

ф) приймати річні бюджети;

г) перевіряти та затверджувати річний звіт Генерального секретаріату відповідно до пункту 1f статті 6 і подавати його разом з власними зауваженнями на затвердження Конгресу.

2. Виконавчий Комітет складається з вісімнадцяти членів, а саме:

а) керівники Вищих органів контролю державних фінансів країн, у яких відбувалися три попередніх Конгреси;

б) керівник Вищого органу контролю державних фінансів країни, у якій матиме місце наступний Конгрес;

с) Генеральний Секретар;

д) керівники Вищих органів контролю державних фінансів, що відповідають за Міжнародний вісник контролю державних фінансів та за

Ініціативу розвитку INTOSAI (IDI), які пропонуються резолюцією Виконавчого Комітету й обираються Конгресом на шість років з правом продовження терміну;

е) одинадцять членів обираються Конгресом на шість років з правом продовження терміну.

З метою забезпечення пропорційного представництва всіх країн – членів INTOSAI розподіл посад повинен здійснюватися таким чином, щоб кожна з Регіональних робочих груп нараховувала серед своїх членів принаймні одного обраного члена Виконавчого Комітету та щоб основні типи організації контролю державних фінансів, яким відповідають Вищі органи контролю державних фінансів, були реально представлені у Виконавчому Комітеті.

3. Президентом Виконавчого комітету є керівник Вищого органу контролю державних фінансів країни, в якій відбувся останній Конгрес;

першим віце-президентом є керівник Вищого органу контролю державних фінансів країни, у якій відбуватиметься наступний Конгрес;

другий віце-президент призначається Виконавчим Комітетом серед обраних членів терміном на три роки з можливістю продовження терміну.

Стаття 6. Генеральний Секретаріат

1. Повноваження Генерального Секретаріату:

а) підтримувати контакти з членами INTOSAI між Конгресами та сприяти відносинам між ними;

б) допомагати Виконавчому Комітету та Комісіям у виконанні покладених на них завдань, сприяти організації та функціонуванню Регіональних робочих груп;

с) організовувати семінари, дослідження, інші заходи, спрямовані на досягнення цілей INTOSAI;

д) розробляти та подавати Виконавчому Комітету проект трирічного бюджету та щорічно – переглянутий бюджет на поточний рік і бюджет на наступний рік;

е) виконувати бюджет і вести бухгалтерський облік і звітність INTOSAI;

ф) публікувати свій річний звіт, що містить перевірений річний фінансовий звіт за минулий рік і порівняльні таблиці за два попередніх роки; подавати його Виконавчому Комітету до 15 квітня кожного року;

г) виконувати інші завдання за дорученням Конгресу та Виконавчого Комітету.

2. INTOSAI та Генеральний Секретаріат знаходяться у Відні, Австрія, в офіційній споруді Аудиторського суду Австрійської Республіки.

3. Президент Аудиторського суду Австрійської Республіки є керівником Генерального Секретаріату; Віце-президент Аудиторського суду Австрійської Республіки є заступником керівника Генерального секретаріату.

4. Генеральний Секретаріат під час здійснення своїх повноважень представляє INTOSAI.

Стаття 7. Регіональні робочі групи

1. INTOSAI визнає існування Регіональних робочих груп, створених за

ініціативою їх членів з метою сприяння на регіональному рівні професійній та технічній співпраці Інституцій-членів.

2. Генеральний секретар Регіональної робочої групи повинен подати до Виконавчого Комітету письмове прохання про визнання, в якому чітко висловлюється бажання співпрацювати в рамках INTOSAI відповідно до Статуту.

3. Голови Регіональних робочих груп надаватимуть протягом чергових сесій Конгресу звіти про свою діяльність за три роки, що передували Конгресу.

Стаття 8. Комісії

1. З метою вивчення окремих питань Конгрес може створювати комісії, визначаючи їх повноваження, склад і регламент роботи.

2. Фінансова Комісія має на меті співпрацювати з Генеральним Секретаріатом з питань фінансового планування, спрямовувати та контролювати виконання бюджету та звітувати про свою діяльність та отримані результати Виконавчому Комітету, а також за дорученням Конгресу.

Стаття 9. Фінансові питання

1. Витрати INTOSAI будуть покриватися за рахунок:

а) внесків членів, розмір яких розраховується за шкалою Організації Об'єднаних Націй. Генеральний Секретаріат повідомляє членам розмір внеску, який вони повинні внести на початку кожного календарного року;

б) субвенцій та благодійних внесків від фізичних осіб, приватних, громадських чи державних організацій для реалізації загальних цілей INTOSAI або для конкретних цілей, визначених суб'єктом надання субвенції чи благодійного внеску;

с) ресурси, отримані від публікацій та іншої діяльності INTOSAI;

д) будь-які інші ресурси, погоджені Виконавчим Комітетом.

2. Вищий орган контролю державних фінансів Австрійської Республіки забезпечує Генеральний Секретаріат персоналом, надає приміщення, необхідні для його функціонування та бере на себе пов'язані з цим витрати.

3. Як правило, витрати, пов'язані з організацією кожного Конгресу покриваються Вищим органом контролю державних фінансів країни-організатора. Разом з тим певна участь у витратах, пов'язаних з організацією Конгресу, буде здійснюватися за рахунок коштів INTOSAI, передбачених у відповідній статті бюджету.

4. Бюджет INTOSAI є дійсним протягом трьох років, починаючи з 1 січня календарного року, що слідує за Конгресом.

5. Бюджет включає внески членів, а також інші планові доходи. Видатки розподіляються за такими статтями:

а) витрати Генерального Секретаріату;

б) кошти на Міжнародний вісник контролю державних фінансів;

с) навчальні програми;

д) участь у витратах, пов'язаних з організацією Конгресу.

6. У річних бюджетах бюджетні статті можуть за необхідності

розподіляти між бюджетними лініями.

7. Будь-яке перенесення бюджетних призначень з однієї статті на іншу потребує згоди Виконавчого Комітету. У межах однієї статті кошти можуть перерозподілятися відповідно до положень фінансового регламенту.

8. Правила здійснення бюджетних операцій, обліку, звітності й аудиту будуть встановлені у фінансовому регламенті INTOSAI, який схвалить Виконавчий Комітет.

Стаття 10. Аудит

1. Фінансовий стан, фінансовий звіт та управління фінансами INTOSAI будуть предметом контролю аудиторів.

2. За пропозицією Виконавчого Комітету, Конгрес обирає двох аудиторів терміном на три роки; переобрання аудиторів буде можливим.

Аудитори обиратимуться серед Вищих органів контролю державних фінансів, які не є членами Виконавчого Комітету.

3. Аудитори не отримуватимуть заробітної плати чи відшкодування відрядних витрат, необхідних для їх контрольних заходів. У виняткових випадках і на прохання Виконавчий Комітет може відшкодувати певну частину відрядних витрат аудиторів.

4. Генеральний Секретаріат надаватиме аудиторам усю інформацію, необхідну для здійснення їх місії, та допомагатиме їм у виконанні завдань.

5. Аудитори направлятимуть звіт про результати контролю Генеральному Секретаріату з метою його включення до річного звіту, який публікується відповідно до пункту 1f статті 6.

Стаття 11. Робочі мови INTOSAI

1) Офіційними робочими мовами INTOSAI є німецька, англійська, арабська, іспанська та французька мови.

Стаття 12. Припинення участі в INTOSAI

1. Кожний Вищий орган контролю державних фінансів має право вийти зі складу INTOSAI за умови направлення Генеральному Секретаріату письмової декларації про припинення своєї участі.

2. Генеральний Секретаріат повідомлятиме Виконавчому Комітету та Конгресу імена членів, що виходять з INTOSAI.

Стаття 13. Розпуск INTOSAI

1. INTOSAI не може бути розпущеною чи ліквідованою без згоди двох третин її членів.

2. У разі прийняття рішення про розпуск INTOSAI застосовуються відповідні процедури, встановлені законами країни, в якій знаходиться Генеральний Секретаріат.

Стаття 14. Перехідні положення

1. Переглянуті Статути INTOSAI набувають чинності з моменту їх схвалення Конгресом.

2. Відступаючи від положень пунктів 2a та 2b Статті 5, повноваження кожного з членів Виконавчого Комітету, передбачених пунктами 2a та 2b Статті 5, а також залежно від часу прийняття переглянутих Статутів

припиняються:

після Конгресів 1995 і 1998 років, відповідно, якщо термін повноважень складає 15 років і більше з часу призначення;

після Конгресу 2001 року, якщо термін повноважень складає 12 років і більше з часу призначення.

Положення пунктів 2а та 2b Статті 5 застосовуються до всіх членів, обраних в рамках пунктів 2а та 2b Статті 5 Конгресом 1992 року та наступними Конгресами.

3. Відступаючи від положень пункту 2е Статті 5, повноваження кооптованих членів, призначених у 1989 році, припиняються у 1995 році.

4. Відступаючи від положень пункту 2е Статті 5, Конгрес 1992 року проводить вибори:

двох членів Виконавчого Комітету терміном на три роки; п'яти членів Виконавчого Комітету терміном на шість років.

Статут Європейської організації вищих органів фінансового контролю *EUROSAI*

ВСТУП

Усвідомлюючи спільність культурної спадщини всіх народів Європи і будучи переконані у тому, що для впорядкованого функціонування державного апарату необхідне існування ефективного державного контролю, представники найвищих контрольних органів всіх європейських країн, присутні 20 червня 1989 року в Берліні для проведення XIII Конгресу ІНТОСАІ з метою:

- розширення контактів у сфері державного контролю між усіма країнами Європи, незалежно від відмінностей у політичних, економічних і соціальних системах,
- задоволення потреби всіх вищих контрольних органів у взаємодії для того, щоб домогтися інтенсифікації співпраці між усіма європейськими державами,
- сприяння зближенню різних систем, процедур і методів державного контролю, а також поліпшення самої роботи шляхом найефективнішого обміну досвідом між вказаними організаціями,
- найінтенсивнішого сприяння досягненню всіх завдань ІНТОСАІ шляхом об'єднання накопиченого Європою досвіду,
- і, враховуючи цілі та принципи Організації Об'єднаних Націй, ухвалили рішення заснувати Європейську організацію вищих контрольних органів (ЄВРОСАІ), діяльність якої визначатиметься наступними положеннями:

РОЗДІЛ І: ЦІЛІ І ПРИНЦИПИ

Цілі

Стаття 1

Європейська організація найвищих контрольних органів - ЄВРОСАІ-ставить перед собою наступні цілі в рамках ІНТОСАІ:

1. сприяти поглибленню взаєморозуміння і розширенню професійної та технічної кооперації між органами-членами ЄВРОСАІ і регіональними групами всієї решти ІНТОСАІ шляхом обміну ідеями та досвідом в області державних фінансів;
2. підтримувати зв'язки з національними і міжнародними органами, які спеціалізуються на вивченні чинників, що впливають на контроль за державними доходами і витратами;
3. постійно інформувати всіх членів ЄВРОСАІ як про всі зміни у законодавстві кожної держави, пов'язані зі сферою контролю, так і про організацію та функціонування відповідних органів;
4. сприяти теоретичному і практичному вивченню всіх проблем і питань, пов'язаних з контролем і суміжними дисциплінами;
5. співпрацювати в обміні технікою і методами навчання, які представляють інтерес, а також заохочувати проведення семінарів і курсів

підвищення кваліфікації для всіх працівників органів-членів ЄВРОСАІ, так само як і всіх інститутів-членів ІНТОСАІ;

6. сприяти обміну інформацією і документацією між всіма членами ЄВРОСАІ, а також розповсюдженню публікацій на теми, які входять до їх компетенції;

7. стимулювати створення центрів, інститутів і університетських кафедр, які спеціалізуються за тематикою контролю за державними доходами і витратами;

8. сприяти впровадженню в повсякденну практику всіх висновків і рекомендацій, прийнятих на конгресах ЄВРОСАІ;

9. забезпечити уніфікацію термінології у сфері державного контролю;

10. здійснювати заходи, які сприяють досягненню кращого розуміння всіх завдань і проблем, пов'язаних з державним контролем.

Принципи

Стаття 2

ЄВРОСАІ керується наступними принципами:

1. рівність всіх вищих контрольних органів, які є членами ЄВРОСАІ;
2. право на вільний вступ і вихід;
3. поважання правових норм, відповідно до яких діє кожен вищий контрольний орган.

РОЗДІЛ II: СКЛАД

Членство

Стаття 3

1. Членами ЄВРОСАІ можуть стати вищі контрольні органи європейських держав, що є членами ІНТОСАІ, а також вищі контрольні органи Європейського Співтовариства.

2. Ухвалення якого-небудь органу в якості члена організації залежатиме від визнання їм цього Статуту і схвалення Керівним Комітетом.

3. Вихід з ЄВРОСАІ здійснюється шляхом повідомлення Керівного Комітету.

РОЗДІЛ III: ОРГАНІЗАЦІЯ

Органи

Стаття 4

Органами ЄВРОСАІ є:

- а. Конгрес;
- б. Керівний Комітет;
- в. Секретаріат.

РОЗДІЛ IV: КОНГРЕС

Склад

Стаття 5

Склад Конгресу формується з керівників усіх вищих контрольних органів, що є членами ЄВРОСАІ, або їх повноважних представників, які належним чином призначені. Для правомочного функціонування Конгресу необхідно присутність переважної більшості його членів.

Спостерігачі

Стаття 6

1. Президент Керівного Комітету і Генеральний Секретар ІНТОСАІ можуть брати участь в зборах Конгресу як спостерігачі.

2. Представники інших організацій і органів можуть, із схвалення Керівного Комітету, який зобов'язаний інформувати про це Конгрес, бути прийняті як спостерігачі.

3. Присутні на зборах Конгресу спостерігачі не мають право голосу.

Сесії

Стаття 7

1. Чергові сесії Конгресу скликаються не менше одного разу за три роки.

2. За власною ініціативою або на прохання не менше половини членів організації Керівний Комітет може скликати надзвичайну сесію Конгресу.

3. Президентом Конгресу призначається керівник вищого контрольного органу тієї країни, на чий території проводиться сесія.

Голосування

Стаття 8

1. Для ухвалення рішень Конгресом необхідна переважна більшість голосів усіх присутніх членів, за винятком випадків, передбачених статтями 9.8, 10.16 і 19.

2. Кожен член володіє одним голосом.

Повноваження і обов'язки

Стаття 9

Конгрес є вищим органом ЄВРОСАІ і має наступні повноваження і обов'язки:

1. визначати основні напрями діяльності, необхідні для досягнення цілей ЄВРОСАІ;

2. схвалювати всі повідомлення органів ЄВРОСАІ, які стосуються їх діяльності;

3. схвалювати пропозиції членів організації або Керівного Комітету;

4. затверджувати:

а. бюджет на період між черговими конгресами;

б. внески всіх членів відповідно до положень, передбачених статтею 16;

в. всі фінансові звіти ЄВРОСАІ;

5. створювати технічні комісії і групи з вивчення окремих питань і визначати їх функції;

6. обирати чотири члени Керівного Комітету;

7. вибирати країну, в якій проводитиметься наступна чергова сесія Конгресу;

8. змінювати Статут ЄВРОСАІ на прохання Керівного Комітету або однієї третини членів ЄВРОСАІ; у цьому випадку резолюція Конгресу повинна бути схвалена двома третинами всіх присутніх, в цьому випадку запропоновані поправки повинні бути направлені членам ЄВРОСАІ за 30 днів;

9. напрацьовувати власні норми і правила;

10. призначати ревізорів ЄВРОСАІ відповідно до статті 15.

РОЗДІЛ V: КЕРІВНИЙ КОМІТЕТ

Склад

Стаття 10

1. Керівний Комітет складається з 8 членів, чії характеристики вказуються нижче:

а. чотири члени за посадою:

- Президенти ВОФК країн, в яких були проведені останні 2 чергові сесії Конгресу;

- Президент ВОФК країни, в якій буде проведена наступна чергова сесія Конгресу, який призначається Заступником Голови Керівного Комітету;

- Генеральний Секретар ЄВРОСАІ.

б. Конгрес обирає з числа Президентів інших ВОФК - членів ЄВРОСАІ чотирьох членів строком на шість років, два члени переобираються кожні три роки. Члени можуть бути не переобраними на наступний період, після закінчення їх мандату.

З метою забезпечення адекватного представництва всіх членів, будуть прикладатися належні зусилля для того, щоб:

- поважалися, з урахуванням представництва членами за посадою, географічні відмінності, властиві Європі;

- були представлені в Керівному Комітеті основні типи фіскалізації державних фінансів, прийняті різними ВОФК.

У випадку, якщо число кандидатів перевищить кількість місць, які заміщаються, проводиться таємне голосування.

У випадку, якщо після закінчення першого раунду голосування не забезпечилося б обрання членами, представленими на Конгресі, відповідного числа кандидатів абсолютною більшістю голосів, проводиться другий раунд голосувань, після закінчення якого вважаються обраними кандидати, які одержали найбільшу кількість голосів.

Президент ВОФК країни, де проходила звична сесія Конгресу, стає головою Керівного Комітету. Президент ВОФК країни, де проходитиме наступна звична сесія Конгресу, стає заступником голови комітету.

Керівний Комітет призначає з числа вибраних членів другого Заступника Голови.

2. Термін мандата на посту члена Керівного Комітету починається з моменту завершення кожної чергової сесії Конгресу.

3. Для наявності кворуму обов'язкова присутність щонайменше чотирьох членів Керівного Комітету.

4. Керівний Комітет збирається не рідше одного разу на рік.

5. Керівний Комітет затверджує свої рішення більшістю голосів. Кожен член Керівного Комітету має в своєму розпорядженні право одного голосу. Голова дає свій голос тільки у випадках, коли члени Керівного Комітету не можуть ухвалити рішення більшістю голосів.

6. Президенти ВОФК, які є членами Керівного Комітету ЄВРОСАІ і мають представництво в ЄВРОСАІ, можуть бути представлені на засіданнях Керівного Комітету ЄВРОСАІ як спостерігачі.

Повноваження і обов'язки

Стаття 11

До компетенції Керівного Комітету входить:

1. стежити за виконанням Статуту ЄВРОСАІ;
2. схвалювати всі рішення, необхідні для функціонування ЄВРОСАІ, відповідно до встановлених Конгресом основних напрямів діяльності;
3. схвалювати проект бюджету і вносити його на затвердження Конгресом;
4. готувати проекти вказівок про підготовку і представлення фінансових звітів Секретаріатом, а також про їх перевірку ревізорами;
5. представляти всі фінансові звіти разом із звітами ревізорів і своїми коментарями на схвалення Конгресу;
6. голова на кожній черговій сесії Конгресу робить звіт про всю діяльність ЄВРОСАІ;
7. виконувати будь-які інші доручення Конгресу.

Президент

Стаття 12

Президент Керівного Комітету представляє ЄВРОСАІ

РОЗДІЛ VI: СЕКРЕТАРІАТ

Структура

Стаття 13

Найвищий контрольний орган тієї країни, в якій знаходиться штаб-квартира, забезпечує діяльність Секретаріату, а його керівник є Генеральним Секретарем ЄВРОСАІ.

Повноваження і обов'язки

Стаття 14

Секретаріат має наступні повноваження:

1. проводити підготовку всіх сесій Керівного Комітету;
2. забезпечувати виконання всіх рішень, прийнятих Конгресом і Керівним Комітетом;
3. здійснювати підготовку проекту бюджету ЄВРОСАІ і його представлення Керівному Комітету;
4. представляти Керівному Комітету фінансові зведення і річний фінансовий звіт;
5. діяти в рамках бюджету і вести всі бухгалтерські рахунки і документи ЄВРОСАІ;
6. виконувати всі завдання, доручені йому Конгресом або Керівним Комітетом

РОЗДІЛ VII: РЕВІЗОРИ

Контроль

Стаття 15

1. Два ревізори, які представляють різні вищі контрольні органи - члени ЄВРОСАІ, інспектують всі бухгалтерські звіти і економічну діяльність ЄВРОСАІ та інформують Керівний Комітет і Конгрес.

2. Ревізори призначаються на три роки і обираються з вищих контрольних органів, які не входять до Керівного Комітету.

3. Секретаріат зобов'язаний надавати ревізорам будь-яку інформацію, необхідну для виконання їх обов'язків, а також допомагати їм у всьому, що має відношення до реалізації їх функцій.

РОЗДІЛ VIII: ФІНАНСОВИЙ РЕЖИМ

Фінансовий режим

Стаття 16

1. Всі витрати, пов'язані з діяльністю ЄВРОСАІ, покриваються таким чином:

- а. за рахунок внесків усіх членів, встановлених відповідно до наявних норм Організації Об'єднаних Націй; розрахунок розміру внеску повідомляється кожному члену Секретаріатом; всі виплати повинні здійснюватися на початку кожного календарного року;

- б. за рахунок субсидій, дарчих переліків і будь-якого іншого типу внесків, які здійснюються національними або міжнародними організаціями або особами;

- в. за рахунок коштів, виручених від продажу публікацій та іншої діяльності ЄВРОСАІ;

- г. за рахунок будь-яких інших надходжень, санкціонованих Керівним Комітетом.

2. Вищий контрольний орган країни, де розташована штаб-квартира організації, зобов'язаний надати і оплачувати службовців, а також всі приміщення, необхідні для роботи Секретаріату.

3. Всі витрати, пов'язані з проведенням сесій Конгресу, оплачуються вищим контрольним органом тієї країни, на території якої відбулася сесія; Конгрес може ухвалити рішення про передачу грошових сум відповідному вищому контрольному органу.

РОЗДІЛ IX: ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

Штаб-квартира і юридичний статус

Стаття 17

1. Штаб-квартира ЄВРОСАІ встановлюється в місцезнаходженні Рахункової палати Іспанії.

2. ЄВРОСАІ засновується відповідно до Закону держави, на чийй території знаходиться його резиденція, його діяльність визначається цим Статутом і всіма регулюючими положеннями, які будуть прийняті для його виконання; у не передбачених Статутом і положеннями випадках його діяльність визначається законодавством вказаної держави.

Положення про мови

Стаття 18

Офіційними мовами ЄВРОСАІ є: англійська, іспанська, німецька, російська і французька.

Розпуск ЄВРОСАІ

Стаття 19

У разі розпуску, рішення про яке повинне бути ухвалене більшістю в дві третини членів ЄВРОСАІ, вся процедура виконується відповідно до положень, передбачених законодавством країни, де розташована штаб-квартира Організації.

РОЗДІЛ X: ПЕРЕХІДНІ ПОЛОЖЕННЯ

Ухвалення зміненого Статуту і тимчасових положень

Стаття 20

1. Змінений Статут ЄВРОСАІ набуває чинності з моменту його ухвалення Конгресом.

2. Конгрес 1993 року і всі подальші Конгреси обирають два члени Керівного Комітету терміном на шість років.

3. Члени, не переобрані в 1993 році, можуть бути представлені на засіданнях Керівного Комітету ЄВРОСАІ як спостерігачі до наступного чергового Конгресу.

Перелік основних нормативно-правових актів, які регулюють бюджетні відносини, бюджетний процес, порядок формування та використання бюджетних коштів, правила ведення бюджетними установами бухгалтерського обліку та фінансової звітності

1. Бюджетний кодекс України.
2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16 липня 1999 року (зі змінами та доповненнями).
3. Закон України "Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти" № 1490-III від 22 лютого 2000 року (зі змінами та доповненнями)..
4. Закон України "Про оренду державного та комунального майна" № 2269-XII від 10 квітня 1992 року (зі змінами та доповненнями).
5. Закони про державний бюджет України на відповідний рік і рішення про місцевий бюджет на відповідний рік.
6. Інструкція про порядок складання звітності на відповідний бюджетний рік, затверджена наказом Державного казначейства України № 63 від 11.08.1998 р.
7. Інструкція про складання типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ, затверджена наказом Державного казначейства України 18.12.2000 р. № 130.
8. Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ і порядок їх складання, затверджена наказом Державного казначейства України від 05.06.2003 р. № 117.
9. Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002 р. № 52 "Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету" (зі змінами та доповненнями).
10. Накази Державного казначейства, якими затверджуються форми місячної, квартальної та річної фінансової звітності на відповідний рік для бюджетних установ та інструкції з їх заповнення і подання.
11. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ і Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611.
12. Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ і внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджене наказом Мінфіну від 14.11.2013 р. № 947.
13. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004 р. № 637 (із змінами та доповненнями).
14. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Державного казначейства України від 24.05.1995 р. № 88 (зі змінами та доповненнями).
15. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затверджене наказом Мінфіна України від 02.09.2014 р. № 879.
16. Порядок бухгалтерського обліку окремих активів і зобов'язань бюджетних установ і внесення змін до деяких нормативно-правових актів з

бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Мінфіна України від 02.04.2014 р. № 372.

17. Порядок використання коштів, отриманих органами державної влади від надання ними послуг відповідно до законодавства, та їх розміри, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 25.06.2001 р. № 702 (зі змінами та доповненнями).

18. Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України, затверджений наказом Державного казначейства України від 09.08.2004 р. № 136.

19. Порядок обслуговування державного бюджету за видатками, затверджений наказом Мінфіна України від 24.12.2012 р. № 1407.

20. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 149 (зі змінами та доповненнями);

21. Порядок складання карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ, затверджений наказом Державного казначейства України від 06.10.2000 р. № 100.

22. Порядок складання, розгляду, затвердження й основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228 (зі змінами та доповненнями).

Стандарти з аудиту державних фінансів

Глава І. Загальні принципи аудиту державних фінансів

1.0.1. Загальна основа системи стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) була розроблена на базі Лімської та Токійської декларацій, документів, ухвалених на конгресах INTOSAI, а також доповіді групи експертів Організації Об'єднаних Націй з питань бухгалтерського обліку в державному секторі та контролю державних фінансів у країнах, що розвиваються.

1.0.2. Стандарти INTOSAI з аудиту поділяються на чотири категорії (див. перелік):

- а) базові принципи;
- б) загальні стандарти;
- в) стандарти проведення аудиту; г) правила складання звітів.

Розроблені INTOSAI стандарти дозволяють визначити принципи та методи перевірки, зокрема перевірки систем, що застосовують автоматизовану обробку даних. Ці стандарти мають розглядатися в конституційному, правовому й іншому контекстах Вищого органу фінансового контролю (ВОФК).

1.0.3. Базові принципи – це прогнози, передумови, логічні принципи й умови, що становлять підвалини розробки стандартів перевірки. Ці загальні основи дозволяють аудитору складати висновки та звіти, зокрема, у випадках відсутності жодного чітко визначеного стандарту.

1.0.4. Базові принципи та стандарти аудиту мають бути взаємопов'язаними. Вони спрямовують роботу аудитора, допомагають йому визначити межі своїх досліджень і характер процедур, які мають застосовуватися. Якість результатів перевірки оцінюється саме через призму стандартів аудиту.

1.0.5. Право тлумачити та пояснювати ці стандарти, зміни та доповнення до яких може вносити Конгрес INTOSAI, має тільки Виконавчий комітет.

1.0.6. Базові принципи передбачають:

а) Вищий орган фінансового контролю має забезпечувати застосування стандартів INTOSAI в усіх важливих випадках. Деякі стандарти можуть не підходити для певної частини діяльності ВОФК, зокрема у випадку організації ВОФК за принципом аудиторського суду, чи для діяльності ВОФК, яка не пов'язана з фінансовим аудитом. ВОФК має визначати стандарти, що застосовуються і до таких видів діяльності, у спосіб, який гарантує високу якість здійснення такої діяльності (див. пункт 1.0.8);

б) ВОФК має формувати власну точку зору на різні ситуації, що виникають під час аудиту державних фінансів (див. пункт 1.0.15).

в) по мірі формування суспільної думки громадськість дедалі більше вимагає, щоб особи чи органи, які мають повноваження управляти державними фінансами, звітували про свою діяльність. Це передбачає запровадження процедури, яка зобов'язувала б ці особи й органи подавати

звіти (див. пункт 1.0.20);

г) створення в системі управління належних інформаційних систем, методичних підходів до питань перевірки фінансів, оцінки та складання звітів сприяє виконанню зобов'язань суб'єктами перевірки стосовно звітування. За точність, достатність за формою та змістовністю фінансової й іншої інформації відповідають уповноважені особи цих суб'єктів (див. пункт 1.0.23);

д) уповноважені державні органи повинні забезпечити схвалення положень, які проголошують принципи бухгалтерського обліку, що є прийнятними для ведення облікової та фінансової інформації й її опублікування та враховують потреби управління. Об'єкти аудиту мають встановлювати для себе конкретні завдання, які піддаються кількісному обліку, та визначати рівень очікуваних результатів (див. пункт 1.0.25);

е) дотримання прийнятих принципів бухгалтерського обліку дозволяє чітко встановлювати фінансові ситуацію та результати (див. пункт 1.0.28);

є) існування належної системи внутрішнього управління та контролю дозволяє максимально зменшити ризик помилок і порушень (див. пункт 1.0.30);

ж) доцільно прийняти законодавчі та нормативно-правові положення, які зобов'язують об'єкти аудиту постійно надавати ВОФК усю інформацію, необхідну для всебічної оцінки діяльності, що підлягає аудиту (див. пункт 1.0.32);

з) ВОФК повинні мати повноваження перевіряти всю діяльність (див. пункт 1.0.34);

і) ВОФК мають докладати зусиль для підвищення ефективності техніки перевірки з метою досягнення точності оцінки результатів (див. пункт 1.0.45).

1.0.7. Нижченаведені пункти підкреслюють важливість базових принципів аудиту.

1.0.8. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що Вищий орган фінансового контролю повинен забезпечувати застосування стандартів INTOSAI в усіх важливих випадках. Деякі стандарти можуть не підходити для певної частини діяльності ВОФК, зокрема у випадку організації ВОФК за принципом аудиторського суду, чи для діяльності ВОФК, яка не стосується перевірки фінансів. ВОФК має визначати стандарти, що застосовуються до таких видів діяльності, у спосіб, який гарантує високу якість такої діяльності (див. пункт 1.0.6а).

1.0.9. Загалом важливою вважається будь-яка стаття доходів або витрат, знання якої може вплинути на користувача фінансових звітів чи внести зміни до звіту про результати перевірки.

1.0.10. Ступінь відносної важливості дозволяє визначити критерії оцінки результатів діяльності установ, що перевіряються. Однак для встановлення ступеня важливості можуть також мати значення характер або характеристики статті витрат чи групи таких статей в системі фінансової документації, якщо, наприклад, законодавчі чи нормативно-правові положення вимагають окремого зазначення такої статті незалежно від сумарних результатів.

1.0.11. Відносна важливість може залежати не тільки від величини та

характеру статті, але також від контексту, в якому вона розглядається. Наприклад, таку статтю можна розглядати під кутом зору:

- а) загальної думки щодо фінансової звітності; б) цілого показника, частиною якого є ця стаття; в) статей, з якими вона є пов'язаною;
- г) відповідно аналогічних статей витрат, зареєстрованих у попередні роки.

1.0.12. ВОФК часто здійснюють діяльність, яка не має нічого спільного із аудитом, але сприяє поліпшенню управління. Тут мова може йти, наприклад, про:

- а) збір даних без їх суттєвого аналізу;
- б) роботу юридичного характеру;
- в) інформування законодавчих органів щодо розгляду проектів бюджетів;
- г) надання допомоги законодавцям шляхом пошуку документів і консультування щодо змістовності цих документів; д) адміністративні завдання;
- е) автоматизовану обробку даних.

Така діяльність, що безпосередньо не пов'язана з аудитом, є джерелом корисної інформації для керівників, і тому їй належить завжди бути високоякісною.

1.0.13. З огляду на позицію та структуру деяких ВОФК, стандарти аудиту можуть не застосовуватися у повному обсязі до всіх аспектів їх діяльності. Наприклад, колегіальний та судовий спосіб діяльності аудиторських судів надає деяким аспектам їх роботи характер, який повністю відрізняється від системи фінансового аудиту й аудиту результативності, що проводяться ВОФК, організованими за ієрархічним принципом та очолюваними головним аудитором або головним контролером.

1.0.14. Для забезпечення якісної роботи необхідно застосовувати відповідні стандарти. Такі стандарти визначаються залежно від цілей конкретного виду діяльності чи завдання. Для забезпечення високої якості результатів своєї роботи ВОФК повинен визначити власну стратегію щодо застосування стандартів INTOSAI або визначити інші конкретні стандарти, яких необхідно дотримуватися під час здійснення різних видів діяльності, що виконує ця організація.

1.0.15. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що ВОФК повинен формувати власну точку зору на різні ситуації, що виникають під час аудиту державних фінансів (див. пункт 1.0.6б).

1.0.16. Важливим елементом для прийняття аудитором рішення стосовно визначення секторів і конкретних питань для перевірки, а також характеру, часу й обсягів тестів і процедур перевірки є доказова інформація (докази).

1.0.17. У випадку конфлікту із методичними документами, що регулюють бухгалтерський облік і перевірку рахунків в тих чи інших державних установах, пріоритет надається положенням, які наділяють ВОФК контрольними повноваженнями, якими керується ВОФК. У зв'язку із виникненням цілого ряду ситуацій щодо невідповідності методичних

документів, Стандарти INTOSAI з аудиту і, безумовно, будь-які інші стандарти не можуть бути нормативними або обов'язковими для ВОФК чи його співробітників.

1.0.18. ВОФК кожної країни повинен визначити, якою мірою стандарти зовнішнього аудиту відповідають його конкретним повноваженням. Водночас ВОФК має усвідомлювати, що Стандарти INTOSAI з аудиту віддзеркалюють існування великого консенсусу між повноваженнями аудиторів державних фінансів різних країн. Відповідно, ВОФК кожної країни має докладати зусилля для їх застосування, якщо вони не суперечать його повноваженням. ВОФК повинен намагатися усунути суперечливі моменти, якщо це може сприяти прийняттю задовільних стандартів.

1.0.19. Мета деяких положень, що визначають повноваження ВОФК, зокрема тих з них, що стосуються перевірки фінансових звітів, може щільно наближатися до мети перевірок, які здійснюються в приватному секторі. До того ж положення, ухвалені офіційними інстанціями стосовно фінансових звітів приватних підприємств, можуть застосовуватися і для перевірки державних фінансів.

1.0.20. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що із формуванням суспільної думки громадськість дедалі більше вимагає, щоб особи чи інституції, які мають повноваження управляти державними фінансами, звітували про свою діяльність. Це вимагає запровадження процедури, яка зобов'язувала б їх подавати такі звіти (див. пункт 1.0.6в).

1.0.21. У деяких країнах ВОФК підзвітні главі держави чи державній раді. Але частіше вони звітують парламенту, який контролює їх діяльність безпосередньо або через органи державного управління. Деякі ВОФК мають статус судового органу. Свої судові повноваження вони здійснюють відповідно до особливостей кожної країни стосовно рахунків, бухгалтерів чи навіть розпорядників бюджетних коштів. Рішення й ухвали, проголошені цими установами, природно доповнюють покладений на них адміністративний контроль. Унаслідок цього їх судові повноваження повинні вписуватися в логіку цілей зовнішнього контролю загалом і зокрема – цілей, які стосуються бухгалтерського обліку.

1.0.22. Державні компанії також зобов'язані звітувати про свою діяльність. Комерційні підприємства можуть належати до державного сектора.

Наприклад, можна згадати компанії, створені згідно з законом або постановою уряду, чи ті, в яких уряд має контрольний пакет акцій. Незалежно від їх внутрішньої організації, напрямів діяльності, ступеня самостійності чи фінансових положень, які є чинними для них, такі структури завжди підзвітні найвищому законодавчому органу.

1.0.23. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що створення в системі управління належних систем інформації, методичних документів з питань перевірки фінансів, оцінки та складання звітів сприяє виконанню зобов'язання стосовно звітування. За точність, достатність за формою та змістовність фінансової й іншої інформації відповідають посадові

особи установ, що використовують бюджетні кошти. (див. пункт 1.0.6г).

1.0.24. Точність і наявність інформації та фінансових відомостей свідчать про фінансове становище та результати фінансової діяльності відповідної інституції. Остання також зобов'язана розробити практичну систему надання корисної, об'єктивної та точної інформації.

1.0.25. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що уповноважені органи мають забезпечити схвалення положень, які проголошують принципи бухгалтерського обліку, що є прийнятними для ведення облікової та фінансової інформації, й її опублікування та враховують потреби управління. Об'єкти контролю мають встановлювати для себе конкретні завдання, які піддаються кількісному обліку, та визначати рівень очікуваних результатів (див. пункт 1.0.6д).

1.0.26. ВОФК мають тісно співпрацювати із організаціями, які встановлюють стандарти бухгалтерського обліку, щоб ці стандарти якнайкраще відповідали потребам державного управління.

1.0.27. ВОФК повинні також рекомендувати об'єктам аудиту визначати цілі у такий спосіб, щоб вони піддавалися кількісному вимірюванню, були чіткими і щоб водночас зазначалися очікувані результати.

1.0.28. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що завдяки постійному дотриманню прийнятних стандартів бухгалтерського обліку результати фінансової діяльності будуть адекватно відображуватись у звітності (див. пункт 1.0.6е).

1.0.29. Застосування стандартів бухгалтерського обліку на постійній основі є передумовою точного визначення ситуації. Це означає, що структура, яка перевіряється, повинна не тільки дотримуватися адаптованих до конкретної ситуації стандартів бухгалтерського обліку, але й застосовувати ці стандарти на постійній основі. Водночас, аудитор не може вважати постійне застосування таких стандартів вирішальним доказом точності різних фінансових звітів. Для того щоб дійти висновку, що ці фінансові звіти точно відображують реальну ситуацію, аудитор не може спиратися виключно на критерій послідовного застосування стандартів бухгалтерського обліку. Це свідчить про те, що стандарти аудиту насправді становлять лише мінімальну частину того, що аудитор має перевірити для виконання свого завдання. Чи доцільно виходити за межі встановленого мінімуму, аудитор вирішує на свій розсуд.

1.0.30. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що існування належної системи внутрішнього управління та контролю дозволяє максимально зменшити ризик помилок і порушень (див. пункт 1.0.6е).

1.0.31. Розробляти належну систему внутрішнього управління та контролю для захисту своїх ресурсів має об'єкт аудиту, а не аудитор. Об'єкт аудиту також повинен забезпечувати проведення внутрішніх перевірок і дотримання чинних законів і нормативних актів, а також має забезпечити прийняття правильних і чесних рішень. Однак якщо, на думку аудитора, внутрішні перевірки здійснюються незадовільно чи взагалі не проводяться, він повинен запропонувати об'єкту аудиту шляхи розв'язання цієї проблеми або надати відповідні рекомендації.

1.0.32. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що доцільно прийняти законодавчі та нормативно-правові положення, які спрощують для об'єктів аудиту порядок надання інформації ВОФК, що необхідна для повноцінного здійснення аудиторської діяльності. (див. пункт 1.0.6ж).

1.0.33. Для бездоганного виконання свого завдання ВОФК повинна мати доступ до джерел інформації та можливість зустрічатися із керівниками та співробітниками об'єкта аудиту. Проблеми, що у майбутньому можуть постати на цьому терені, будуть усунуті із прийняттям положень, які законодавчо закріплюють порядок доступу аудитора до джерел інформації та контактування із відповідними особами.

1.0.34. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що ВОФК повинні мати повноваження перевіряти всю діяльність об'єкта аудиту (див. пункт 1.0.6з).

1.0.35. Як правило, ВОФК створюються найвищим законодавчим органом або конституцією. Інколи деякі повноваження ВОФК визначаються не тільки в конкретних законодавчих положеннях, а й в угоді. Загалом закон або нормативний акт про створення ВОФК визначає його організаційну форму (палата, рада, комісія, державна служба чи міністерство), порядок здійснення повноважень, тривалість повноважень, обсяг повноважень, обов'язків, функції та коло завдань. У законі або нормативному акті також можуть зазначатися інші правила здійснення функцій ВОФК.

1.0.36. Незалежно від характеру ухвалених положень головною функцією ВОФК є підтримка принципів, згідно яких усі структури мають публічно звітувати про свою діяльність. У деяких країнах ВОФК функціонує у вигляді суду зі складом суддів; його юрисдикція поширюється на бухгалтерів державного сектора, які мають йому звітувати. Така судова влада вимагає від ВОФК визнавати будь-яку особу, уповноважену розпоряджатися державними коштами, як бухгалтера, підсудного ВОФК як посадова особа.

1.0.37. Між такою судовою владою й іншими параметрами аудиту існує важлива взаємодоповнюваність. Ці параметри повинні вважатися такими, що стосуються логіки загальних цілей зовнішнього контролю, зокрема цілей бухгалтерського обліку.

1.0.38. На рівні державних фінансів сфера діяльності ВОФК включає аудит законності та правильності, аудит результативності.

1.0.39. Аудит законності та правильності передбачає такі операції:

а) засвідчення фінансової відповідальності структур, які зобов'язані звітувати про свою діяльність, що передбачає перевірку й оцінку бухгалтерської документації та підготовку висновку стосовно фінансових звітів;

б) засвідчення фінансової відповідальності всього державного апарату в цілому;

в) перевірка операцій та фінансової системи, а також оцінка стану дотримання об'єктом аудиту чинних законодавства та нормативних актів;

г) перевірка системи внутрішнього управління та контролю та функцій внутрішнього аудиту;

д) перевірка правильності та доцільності адміністративних рішень, які приймаються об'єктом аудиту;

є) зазначання всіх інших моментів, які були виявлені під час перевірки або мають відношення до неї, які ВОФК вважає за необхідне зазначити;

1.0.40. Аудит результативності передбачає визначення обсягів економічності, результативності й ефективності:

а) визначення обсягів економічності, досягнутої в управлінні завдяки застосуванню ефективних адміністративних практик і принципів і впровадженню ефективної управлінської політики;

б) перевірка ефективності використання людських, фінансових та інших ресурсів; перевірка систем інформації; оцінка результатів та їх моніторинг; аналіз заходів, вжитих об'єктом аудиту для усунення виявлених недоліків;

в) перевірка результативності діяльності щодо виконання намічених цілей об'єкта аудиту й аналіз фактичних наслідків діяльності у порівнянні із запланованими.

1.0.41. Іноді відповідні сфери перевірки законності, правильності й оцінка результатів переплітаються між собою; у такому випадку класифікація того чи іншого з цих аудитів залежатиме від їх кінцевої мети.

1.0.42. У багатьох країнах аналіз політичних принципів, на які спираються державні програми, не включений до сфери аудиту результативності. Вищі органи фінансового контролю повинні застосовувати належні стандарти аудиту. Статус ВОФК за будь-яких обставин має сприяти цьому та чітко визначати його повноваження та завдання у сфері аудиту результативності. Це стосується всіх напрямів діяльності уряду.

1.0.43. У деяких країнах конституція або чинне законодавство не наділяють ВОФК повноваженнями контролювати ефективність або результативність управління фінансовою діяльністю виконавчої влади. Оцінка доцільності та корисності адміністративних рішень та ефективності управління належить до сфери компетенції міністрів, яким доручено організацію функціонування адміністративних служб і які несуть відповідальність за свою роботу перед законодавчим корпусом. Спосіб, який у такому випадку здається більш адекватним для визначення контрольних функцій ВОФК, що виходять за межі традиційного розуміння аудиту законності, – це аудит ефективності управління. Така перевірка передбачає аналіз державних витрат у розумінні загальних принципів належного врядування. Два види аудиту – законності й ефективності управління – можуть бути об'єднані в один захід, оскільки вони доповнюють одне одного. Водночас аудит законності може бути підготовчим етапом аудиту ефективності управління. Це сприяє зрештою виправленню ситуації, яка виникла внаслідок порушень на терені законності.

1.0.44. Керівників державних органів можна було б більш ефективно спонукати до виконання обов'язку звітувати, якби повноваження ВОФК включали його право здійснювати чи давати доручення стосовно методів здійснення аудиту законності, правильності, оцінки результатів діяльності всіх установ, підприємств та організацій державної форми власності.

1.0.45. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають,

що ВОФК мають докладати зусиль для підвищення ефективності системи перевірки точності оцінки результатів (див. пункт 1.0.63).

1.0.46. Зростання ролі аудиторів змушуватиме їх застосовувати та розробляти нову техніку та методологію визначення ефективності та обґрунтованості висновків щодо оцінки підконтрольних організацій. З цією метою, аудитори повинні застосовувати техніку та методологію, які використовуються на інших напрямках.

1.0.47. Сфера застосування стандартів, яких дотримується ВОФК, залежатиме від кола його контрольних повноважень.

Глава II

2.1. Загальні стандарти аудиту державних фінансів

2.1.1. У цій главі розглядаються загальні стандарти аудиту державних фінансів. Загальні стандарти аудиту описують рівень кваліфікації аудитора й/або ВОФК, який вони повинні мати для компетентного й ефективного виконання свого завдання щодо застосування стандартів аудиту та правил складання звітів.

2.1.2. Загальні стандарти аудиту передбачають прийняття кожним ВОФК власної політики та дотримання ним процедур, які мають на меті:

- а) добір персоналу належної кваліфікації (див. пункт 2.1.3);
- б) створення умов для підвищення професійного та загальноосвітнього рівня персоналу з метою забезпечення ефективного виконання ним своїх завдань; визначення порядку просування на службі аудиторів й інших співробітників ВОФК;
- в) підготовку посібників чи будь-яких інших документів, які містять директиви й інструкції стосовно проведення контрольних заходів (див. пункт 2.1.13);
- г) використання набутого досвіду, підтримання професійного рівня працівників і визначення напрямів, за якими у ВОФК не має спеціалістів; забезпечення достатньої кількості співробітників для здійснення контрольної діяльності та належного розподілу повноважень; прискіпливого та старанного досягнення поставлених цілей завдяки належному плануванню діяльності й управлінню нею (див. пункт 2.1.15);
- д) аналіз результативності й ефективності внутрішніх стандартів і процедур ВОФК (див. пункт 2.1.25).

2.1.3. Загальні стандарти, що застосовуються до ВОФК, передбачають вироблення кожним ВОФК кадрової політики, а також розробку та дотримання ним необхідних процедур щодо реалізації цієї політики, з метою добору персоналу належної кваліфікації (див. пункт 2.1.2а).

Чому добирання якісного персоналу є одним із загальних стандартів, пояснюється у наступному пункті.

2.1.4. Співробітники ВОФК повинні мати вищу освіту за їх спеціальностями та належні підготовку і досвід. ВОФК має регулярно встановлювати та переглядати вимоги стосовно мінімального рівня підготовки аудиторів, які добираються.

2.1.5. Загальні стандарти, що застосовуються до ВОФК, також

передбачають вироблення кожним ВОФК такої політики, розробку та дотримання ним таких процедур, які мають на меті створення умов для підвищення професійного та загальноосвітнього рівня персоналу з метою забезпечення ефективного виконання ним своїх завдань; визначення порядку просування на службі аудиторів й інших співробітників ВОФК (див. пункт 2.1.2б).

Чому створювання умов для підвищення професійного та загальноосвітнього рівня персоналу є одним із загальних стандартів, пояснюється у наступних пунктах.

2.1.6. ВОФК повинен вживати всіх необхідних заходів для надання своїм співробітникам можливості постійно підвищувати професійний рівень на курсах у самому цьому відомстві або шляхом заохочення їх до навчання в системі освіти, що функціонує в країні.

2.1.7. Для спрощення процесу планування перевірок і визначення потреб свого персоналу у підвищенні кваліфікації ВОФК має регулярно складати перелік необхідних спеціальностей.

2.1.8. ВОФК повинен регулярно визначати та переглядати критерії просування на службі своїх аудиторів й інших співробітників, зокрема стосовно вимог до рівня кваліфікації.

2.1.9. ВОФК повинен виробити політику та дотримуватися процедур, які мають на меті підвищення професійного рівня аудиторського персоналу у всьому, що стосується методології та методики, яка використовуються під час всіх здійснюваних ним перевірок.

2.1.10. Персонал ВОФК має глибоко знати інституційний контекст, зокрема роль законодавчого органу, правові і інституційні положення, що регулюють діяльність, і статuti державних установ – розпорядників бюджетних коштів. Він також повинен добре знати стандарти аудиту, політику, процедури та методи роботи ВОФК.

2.1.11. Перевірка фінансових механізмів, бухгалтерської документації та фінансових звітів вимагає наявності бухгалтерської підготовки та підготовки з суміжних дисциплін, а також знання законодавства та нормативних актів, які стосуються сфери відповідальності ревізованої структури. Крім того, аудит ефективності може вимагати додаткової підготовки в таких галузях знань, як державне управління, економіка та соціальні науки.

2.1.12. ВОФК повинен заохочувати свій персонал до членства в професійних фахових організаціях і до участі в роботі таких установ.

2.1.13. Загальні стандарти, що застосовуються до ВОФК, передбачають прийняття кожним ВОФК політики та дотримання ним процедур, які мають на меті підготовку посібників чи будь-яких інших документів, які містять директиви й інструкції стосовно проведення аудиторських перевірок (див. пункт 2.1.2в).

Чому встановлювання таких директив є одним із загальних стандартів, пояснюється у наступному пункті.

2.1.14. Для забезпечення якості перевірок, ВОФК необхідно спілкуватися зі своїми співробітниками, надаючи їм вказівки, та публікувати

посібник з політики, стандартів і практики ВОФК, який регулярно поновлюється.

2.1.15. Загальні стандарти, що застосовуються до ВОФК, передбачають прийняття кожним ВОФК політики та дотримання ним процедур, які мають на меті використання набутого досвіду, підтримання професійного рівня та визначення спеціальностей, за якими ВОФК не має необхідних фахівців; забезпечення достатньої кількості співробітників для здійснення аудиторських перевірок і належного розподілу повноважень; прискіпливого та старанного досягнення поставлених цілей завдяки належному плануванню діяльності та управлінню нею (див. пункт 2.1.2г).

Чому залучання фахівців є одним із загальних стандартів, пояснюється у наступних пунктах.

2.1.16. З одного боку, слід визначити засоби, необхідні для належного здійснення кожного аудиту, щоб аудит проводили фахівці, які мають відповідну кваліфікацію; з іншого – необхідно контролювати кадри, які займаються цим аудитом.

2.1.17. Коло спеціальностей, необхідних для кожного аудиту, змінюватиметься залежно від типу запланованого аудиту. Усім аудиторам зовсім не обов'язково бути компетентними в усіх без винятку питаннях аудиту. Політика та процедури добору фахівців для аудиту повинні принаймні передбачати наявність персоналу, кваліфікація якого задовольняє вимогам виконання поставлених завдань, щоб для кожної перевірки члени аудиторської групи мали необхідні кваліфікацію та досвід.

2.1.18. ВОФК у разі необхідності повинен мати змогу залучати фахівців зі сторони, оскільки у ряді випадків тільки їх кваліфікація та компетентність у питаннях, які підлягають перевірці, дозволять зробити відповідні висновки та підготувати звіт і рекомендації, що будуть належним чином обґрунтовані. Залежно від конкретних обставин ВОФК має вирішувати, може його персонал відповідати вимогам перевірки чи він мусить звертатися за допомогою до фахівців зі сторони.

2.1.19. Застосовування належної кадрової політики та процедур відіграють вирішальну роль у справі забезпечення компетентного керівництва з боку ВОФК. ВОФК повинен слідкувати, щоб контрольні заходи планувалися та здійснювалися компетентними аудиторами, які досконало знають стандарти, методи роботи ВОФК, його сферу контрольної діяльності та його особливості.

2.1.20. Коли повноваження ВОФК передбачають перевірку фінансових звітів усіх установ державної влади, групи аудиторів повинні бути спроможними робити й узагальнювати оцінку методів бухгалтерського обліку в різних відомствах, а також заходів з оцінки координації та систем контролю, що застосовуються центральними органами. Групи аудиторів повинні, з одного боку, глибоко знати стандарти бухгалтерського обліку в державних установах і стандарти перевірки фінансових операцій органів державної влади, а з іншого – мати досвід застосування техніки проведення аудитів, яку ВОФК використовує для цього.

2.1.21. У випадках, коли ВОФК у допустимі строки не може здійснити

всі необхідні перевірки (в тому числі перевірку всіх операцій кожного об'єкта аудиту), необхідно визначити критерії вибору типів перевірки, які дозволяють в строки, передбачені для проведення цих перевірок, скласти з максимально можливою точністю висновки щодо того, як кожний об'єкт аудиту виконав свої обов'язки розпорядника державними коштами.

2.1.22. Для якнайкращого використання своїх ресурсів ВОФК має віддавати перевагу перевіркам, які повинні здійснюватися у строки, встановлені законом. Ураховуючи цей чинник, необхідно ретельно спланувати роботу та в рамках загального плану визначити першочерговість інших перевірок, які ВОФК здійснює на свій розсуд.

2.1.23. Щоб визначені пріоритети жодним чином не зашкоджували якості результатів усіх перевірок, передбачених статусом ВОФК, він має ретельно вивчати всю наявну інформацію. Ведення бази даних, що містить інформацію про структуру, функції й операції об'єктів аудиту, дозволяє ВОФК бути поінформованою про найважливіші моменти чи виявляти їх, а також знати ділянки, на яких можна поліпшити управління.

2.1.24. Деякі співробітники ВОФК повинні володіти повноваженнями щодо надання дозволів на проведення кожної перевірки. У такому дозволі чітко визначаються: цілі аудиту, його масштаби та питання, які підлягають особливо ретельній перевірці; кадрові ресурси (кваліфікація та коло аудиторів, яким доручається здійснити перевірку); план нарад для обговорення ходу перевірки; строки, у які перевірки на місцях мають бути завершені, а також дата подання звіту про результати аудиту.

2.1.25. Загальні стандарти, що застосовуються до ВОФК, передбачають: вироблення кожним ВОФК політики та дотримання нею процедур, які мають на меті здійснення аналізу результативності й ефективності внутрішніх стандартів і процедур самого ВОФК (див. пункт 2.1.2д).

Чому аналіз результативності й ефективності стандартів і процедур є одним із загальних стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.

2.1.26. З огляду на важливість гарантування високої якості роботи ВОФК повинен приділяти особливу увагу заходам щодо забезпечення якості здійснюваних аудитів. Для того щоб такі заходи були результативними, вони повинні забезпечуватися належними ресурсами. Ці ресурси мають обов'язково використовуватися з урахуванням очікуваних результатів.

2.1.27. ВОФК повинен виробити та прийняти політику та дотримуватися процедур, які мають на меті:

а) сприяти належному здійсненню заходів зі забезпечення високої якості аудитів;

б) забезпечувати високу якість звітів за результатами перевірок; в) сприяти удосконаленню роботи та виправленню виявлених недоліків.

2.1.28. Для забезпечення високої якості результатів, на додаток до оцінки роботи членів аудиторської групи самим їх керівником, також доцільно, щоб ВОФК затвердив положення про систему внутрішнього управління та контролю, який дозволяє перевіряти якість результатів роботи. Якість планування, порядок здійснення низки перевірок і висновки можуть

ретельно розглядати кваліфіковані співробітники ВОФК, які не були залучені до цих перевірок. Для виконання аналізу якості проведення перевірок особи, не залучені до внутрішнього аудиту можуть радитися із керівниками відповідних перевірок і регулярно інформувати керівництво ВОФК про свої висновки.

2.1.29. ВОФК необхідно затвердити широку програму стосовно системи внутрішнього управління та контролю, яка дозволить йому забезпечити ефективне управління своєю роботою та високу якість результатів цієї роботи.

2.1.30. Удосконалюючи систему внутрішнього управління і контролю та, можливо, залучаючи незалежних експертів до оцінки своєї роботи, ВОФК зможе підвищувати якість виконуваної роботи.

2.1.31. У деяких країнах перевірка законності набуває форми попереднього аудиту державних витрат через аудит відповідності нормам таких витрат самим ВОФК.

2.1.32. Попередній аудит має полягати в перевірці, яка здійснюється в певний момент, коли вона може запобігти тому чи іншому порушенню.

2.1.33. На відміну від аудиту за фактом (a posteriori), під час якого порушення виявляються постфактум, через що їх важче виправляти, попередній аудит супроводжується негайною санкцією: заборонаю заліку статті витрат у разі виявлення ВОФК порушення закону чи вимог бухгалтерського обліку.

2.1.34. Деякі ВОФК беруть участь у розробці й/ або рецензуванні та затвердженні систем бухгалтерської звітності, а коли такі системи починають функціонувати, відстежують їх використання.

2.1.35. ВОФК повинен пильнувати, щоб чинні стандарти застосовувалися як до попереднього аудиту, так і до аудиту за фактом (a posteriori), а також щоб випадки порушення відповідних стандартів належним чином документувалися.

2.2. Правила професійної етики

2.2.1. Стандарти аудиту передбачають, що:

- а) аудитор і ВОФК повинні бути незалежними (див. пункт 2.2.2);
- б) ВОФК має слідкувати за тим, щоб між аудиторами та об'єктами аудиту не виникали конфлікти інтересів (див. пункт 2.2.31);
- в) аудитор і ВОФК повинні мати належну компетентність (див. пункт 2.2.33);

г) аудитор і ВОФК мають ретельно застосовувати Стандарти INTOSAI. Це означає, що вони ретельно планують контрольні заходи; виявляють, збирають і дають оцінку доказам; складають звіти та готують висновки за результатами перевірки, а також рекомендації (див. пункт 2.2.39).

Незалежність

2.2.2. Загальні стандарти щодо спільних дій аудитора та ВОФК передбачають, що: аудитор і ВОФК повинні бути незалежними (див. пункт 2.2.1a).

Чому незалежність є одним із загальних стандартів аудиту, пояснюється у нижчезазначених пунктах. Пункти 2.2.5 – 2.2.12 стосуються незалежності

аудитора та ВОФК від законодавчої влади; пункти 2.2.13 –

2.2.24 – незалежності від виконавчої влади; а пункти 2.2.25 – 2.2.29 – незалежності від об'єкта аудиту.

2.2.3. Незалежність та об'єктивність мають непересічне значення у будь-якій країні безвідносно до її політики в галузі контролю й аудиту.

Відповідна незалежність від законодавчої та виконавчої влади є необхідною для належного здійснення аудиту, мета якого – отримання результатів, що заслуговують на довіру.

2.2.4. У країнах, де законодавчий орган формується через вибори й є відокремленим від виконавчої гілки влади (незалежно від того, є посадовці виконавчої влади членами законодавчого органу чи ні), чітко визначити та застосувати критерії незалежності ВОФК нескладно. Враховуючи, що подібна ситуація існує в більшості країн – членах INTOSAI, стандарти, що зараз нами розглядаються, містять критерії незалежності, що застосовуються в цих країнах (хоча вони там пройшли свою адаптацію і до них вносились деякі зміни та доповнення).

2.2.5. Законодавчий орган є головним, хто використовує результати діяльності ВОФК. Повноваження ВОФК встановлюються Конституцією або законодавчим органом. Тому практика, коли ВОФК звітує про свою роботу законодавчому органу, є поширеною. Існує необхідність тісної співпраці ВОФК із законодавчим органом, зокрема із його комітетами, уповноваженими розглядати діяльність ВОФК. Така співпраця дозволяє ретельно контролювати роботу ВОФК.

2.2.6. Звіт про виконання державного бюджету, важливі результати адміністративних перевірок, суперечності та конфлікти, що виникають із об'єктами аудиту, доводяться до відома законодавчого органу в окремих поданнях або в річному звіті.

2.2.7. У разі потреби законодавчий орган може створити спеціальну комісію, яка у присутності міністрів і представників об'єктів аудиту буде розглядати зауваження, які містяться у звітах ВОФК та його окремих поданнях. Міцні стосунки між законодавчим органом і ВОФК можуть ще більше конкретизуватися через інформування про бюджетні питання, а також через надання допомоги парламентським комітетам, які розглядають проекти бюджетів.

2.2.8. ВОФК може надавати законодавцям інформацію про звіти за результатами перевірок. Але тут важливим моментом є збереження ним своєї незалежності від політичної влади для забезпечення виконання завдань. Тому ВОФК не повинен за жодних обставин діяти чи створювати враження, що діє на замовлення якоїсь політичної сили.

2.2.9. ВОФК має дотримуватися законів, ухвалених парламентом. Але для збереження незалежності він не повинен керуватися жодними вказівками законодавчого органу стосовно підготовки, планування чи здійснення аудиту. ВОФК повинен мати право, з одного боку, визначати свої пріоритети та планувати роботу згідно із наданими йому повноваженнями, а з іншого – визначати методи своєї роботи.

2.2.10. У деяких країнах контроль системи управління фінансової

діяльності виконавчої влади є виключною компетенцією виборних органів. Тому ВОФК виконує від імені парламенту (а інколи й інших законодавчих органів, зокрема регіонального рівня) зовнішній контроль (аудит) прибуткової та видаткової частини відповідних бюджетів. У такому випадку під час підготовки та планування перевірок ВОФК необхідно враховувати вимоги, які виборні органи встановлюють для таких спеціальних перевірок. Важливо, щоб ВОФК мав можливість на свій розсуд визначати, в який спосіб він здійснюватиме такі аудити, в тому числі задовольнятиме запити парламенту.

2.2.11. Вважається нормальною практикою, коли у законодавстві визначаються мінімальні вимоги до складання звітів за результатами перевірок, включаючи коло питань, з яких аудитор повинен сформулювати свою точку зору, та термін підготовки таких звітів. Однак необхідна гнучкість положень, що регулюють порядок надання ВОФК звітів законодавчому органу, відсутність обмежень стосовно змісту чи періодичності подання звітів, що дозволить ВОФК зберігати свою незалежність.

2.2.12. Законодавчий орган має забезпечити ВОФК достатніми ресурсами, тоді як останній зобов'язаний звітувати йому про їх використання.

2.2.13. Може статися так, що виконавча гілка влади та ВОФК будуть зацікавлені у посиленні відповідальності розпорядників державними коштами за свою роботу. Однак для виконавчої влади ВОФК є зовнішнім аудитором. Тому звіти ВОФК у таких випадках повинні привертати увагу державних органів на виявлені недоліки та надавати їм відповідні рекомендації. Необхідно пильнувати за тим, щоб ВОФК ніколи не перебирав на себе функції виконавчої влади у спосіб, який може вважатися доказом відсутності його незалежності та об'єктивності під час здійснення ним своїх повноважень.

2.2.14. Для незалежності ВОФК важливо, щоб виконавча гілка влади не давала йому жодних вказівок стосовно здійснення ним своїх повноважень. Вона не повинна зобов'язувати ВОФК здійснювати, змінювати, відмінити перевірки, вилучати чи переробляти тлумачення фактів, висновків чи рекомендацій.

2.2.15. Доцільно, щоб ВОФК і виконавча гілка влади співпрацювали в деяких питаннях. ВОФК може консультувати виконавчу владу стосовно правил і стандартів бухгалтерського обліку чи форми фінансових звітів, не втручаючись у ці сфери прямо чи опосередковано, оскільки таке втручання зашкоджуватиме його незалежності.

2.2.16. Однак незалежність ВОФК не виключає можливості надання виконавчою владою пропозицій щодо перевірки тієї чи іншої сфери за умови спроможності ВОФК задовольнити такі прохання. Принцип незалежності вимагає, щоб прийняття рішень стосовно питань контролю й аудиту, в тому числі плану роботи в цьому напрямі, було виключною компетенцією ВОФК.

2.2.17. Один з чутливих моментів відносин між виконавчою владою та ВОФК стосується надання останньому ресурсів. Забезпечення ВОФК необхідними ресурсами інколи залежить від фінансового становища та бюджетної політики виконавчої влади. У різних країнах це відбувається по-різному – виходячи з конституційних інституційних причин. Але для

ефективного підвищення в управлінців почуття відповідальності ВОФК повинен мати достатні ресурси.

2.2.18. У випадках, коли фінансові чи інші обмеження, запроваджені виконавчою владою проти ВОФК, перешкоджають виконанню його завдань, він повинен інформувати про це законодавчий орган.

2.2.19. Статус ВОФК має забезпечувати йому повний та безперешкодний доступ до всіх приміщень і бухгалтерських документів об'єктів аудиту і можливість аналізувати будь-які операції. Цей статус також повинен надавати йому повноваження отримувати від осіб або установ наявну в них інформацію.

2.2.20. Крім того, у законодавстві чи угоді має бути закріплено, що виконавча влада зобов'язана надавати ВОФК доступ до важливої інформації, якою володіють посадові особи органів виконавчої влади, у випадках, коли така інформація є необхідною ВОФК для виконання завдань.

2.2.21. Міцний статус вищих посадових осіб ВОФК також може сприяти посиленню незалежності цієї установи від виконавчої гілки влади (наприклад, якщо строк повноважень є відносно тривалим або якщо передбачається, що він спливає у разі досягнення особою офіційного пенсійного віку). І навпаки, якщо встановлені терміни повноважень задовольняють бажання виконавчої влади, це буде мати шкідливі наслідки для незалежності ВОФК. Тому доцільно, щоб положення стосовно закінчення повноважень чи відкликання посадової особи ВОФК приймалися у спеціальному порядку, схожому на порядок, який діє щодо суддів (магістратів) або інших відповідальних працівників.

2.2.22. Що стосується ВОФК, які здійснюють судові функції та найчастіше працюють за принципом колегіальності, то незалежність їх співробітників має забезпечуватися гарантіями – такими, як: принцип незмінюваності суддів, юрисдикційний привілей, законодавче закріплення розміру заробітної плати та незалежність слідчого судді.

2.2.23. Для того щоб ВОФК міг здійснювати свої функції не тільки з повною незалежністю від виконавчої влади, але й у спосіб, який підтверджує таку незалежність, необхідно, щоб усі громадяни добре розуміли, які вимоги висуваються до ВОФК та його незалежного статусу. Звідси випливає, що ВОФК має докладати зусиль в цьому напрямі та висвітлювати свою роль кожного разу, коли це можливо.

2.2.24. Незалежність ВОФК не виключає можливості укладати із державними органами угоди, які стосуються: відносин між співробітниками ВОФК і керівництвом цих органів; управління персоналом і майном; спільного придбання обладнання та матеріалів. Однак ці органи виконавчої влади не повинні мати повноваження приймати рішення, які можуть зашкодити незалежності ВОФК у виконанні ним своїх завдань.

2.2.25. ВОФК має бути незалежним від об'єктів аудиту. Однак він повинен діяти у спосіб, який дозволяє останнім зрозуміти його роль і функції. Йому слід підтримувати з цими об'єктами дружні стосунки, що дозволить безперешкодно отримувати необхідну інформацію та спілкуватися у дусі взаєморозуміння та взаємної поваги. ВОФК, зберігаючи незалежність, може

погодитися бути залученим до реформ, запланованих керівництвом підконтрольної організації в таких сферах, як бухгалтерський облік в державних установах чи фінансове законодавство, чи погодитися консультувати їх з питань розробки законопроектів або нормативних актів, які стосуються сфери компетенції ВОФК чи аудиту. Утім у таких випадках орган аудиту не повинен втручатися в адміністративне управління. Йому слід співпрацювати окремо з деякими адміністративними службами, надаючи їм технічну допомогу чи передаючи їм свій досвід у галузі управління фінансами.

2.2.26. На відміну від того, що відбувається в приватному секторі, де аудитор отримує листа, в якому визначаються умови здійснення ним його функцій, об'єкт аудиту не є клієнтом ВОФК. ВОФК повинен здійснювати свої повноваження вільно та неупереджено, враховувати точки зору керівництва об'єкта контролю для формування своєї думки, робити висновки та рекомендації. Зі свого боку, керівники об'єкта аудиту жодним чином не вирішують, яку перевірку слід здійснювати та в якій сфері.

2.2.27. ВОФК не повинен брати участі в управлінні й операціях об'єкта аудиту. Особи, які проводять перевірку, не можуть входити до складу керівних органів об'єкта аудиту, а у разі необхідності надання порад має бути чітко зазначено, що мова йде лише про поради чи рекомендації.

2.2.28. Якщо співробітник ВОФК має стосунки соціального, особистого чи іншого характеру із керівництвом об'єкта аудиту, які можуть зашкодити об'єктивності ВОФК, проводити аудит в цій структурі йому доручати не можна.

2.2.29. Представників ВОФК не можна примушувати доводити до відома персоналу об'єкта аудиту свої обов'язки. Коли ВОФК вирішує налагодити на об'єкті перевірки постійний контроль з метою відстеження результатів операцій, програм і діяльності, персонал ВОФК не повинен бути причетним до жодного рішення щодо суто адміністративної діяльності, прийняття якого належить до сфери компетенції його керівництва.

2.2.30. Для отримання консультацій у досвідчених фахівців, які спеціалізуються на різних питаннях аудиту, ВОФК може співробітничати із закладами вищої освіти та підтримувати офіційні стосунки із професійними організаціями за умови, що останні не зашкоджуватимуть його незалежності та об'єктивності.

Конфлікт інтересів

2.2.31. ВОФК має слідкувати за тим, щоб між аудиторами й об'єктами аудиту не виникали конфлікти інтересів (див. пункт 2.2.16).

2.2.32. Завдання ВОФК полягає в перевірці рахунків відповідних установ і наданні звіту за результатами перевірки. Для виконання цього завдання ВОФК повинен залишатися об'єктивним і незалежним. Задоволенню цих вимог сприяє застосування відповідних загальних стандартів здійснення аудиту.

Компетентність

2.2.33. Відповідно до загальних стандартів здійснення аудиту передбачається, що аудитор і ВОФК повинні володіти належною

кваліфікацією (компетентністю) (див. пункт 2.2.1в).

Чому компетентність є одним із загальних принципів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.

2.2.34. Статус ВОФК зобов'язує його формувати точку зору щодо ревізованих фінансових документів, складати звіти, робити висновки та рекомендації. У деяких ВОФК це завдання покладається на самого керівника. У ВОФК, що функціонують за принципом колегіальності, це завдання належить до сфери компетенції колегіального органу.

2.2.35. Широке обговорення в установі питань сприяє об'єктивності й авторитетності прийнятих рішень. У разі, коли ВОФК функціонує за принципом колегіальності, проголошені постанови й ухвали є обов'язковими для всього ВОФК, навіть якщо судова юрисдикція здійснюється різними його структурними підрозділами. Ці підрозділи відрізняються одне від одного не повноваженнями, а своїми організаційними формами, а саме – можуть існувати у вигляді палат, об'єднаних палат чи секцій палат. Якщо ВОФК підпорядковується найвищому керівникові, ухвалені рішення та висновки вважаються такими, що прийняті безпосередньо цим керівником або від його імені.

2.2.36. З огляду на те, що обов'язки та функції ВОФК накладають великі вимоги і обов'язки щодо звітування керівників державних установ, ВОФК повинен застосовувати найбільш адаптовані методологічні підходи та процедури для роботи з цими звітами. З метою ефективного складання звітів за результатами перевірки ВОФК має розробити практичні підходи. Вони мають підтримуватися всім його персоналом або зовнішніми експертами незалежно від того, йдеться про стандарти, процедури, плани перевірок, методологічні рекомендації або інструкції з керівництва діяльністю.

2.2.37. Для ефективного здійснення контрольних повноважень у галузі аудиту ВОФК повинен мати необхідних для цього фахівців і досвід. Незалежно від характеру перевірок, які має проводити ВОФК в рамках своїх повноважень, здійснення таких перевірок має доручатися особам, рівень підготовки та досвід яких відповідають характеру, напряму та складності завдання. ВОФК повинен бути озброєний всіма сучасними методологіями, інформаційними технологіями, методами аналітичних досліджень, статистичними вибірками й обладнанням для контролю автоматизованих інформаційних систем.

2.2.38. Чим ширші або дискреційні повноваження ВОФК, передбачені його статусом, тим важче йому підтримувати на належному рівні якість послуг на всіх напрямках своєї роботи. Водночас статус ВОФК надає йому право на власний розсуд визначати строки перевірок і характер інформації, що має надаватися, і це вимагає дуже високого професійного рівня роботи цієї установи.

Ретельність

2.2.39. Спільні для аудитора та ВОФК загальні стандарти передбачають, що аудитор і ВОФК мають застосовувати Стандарти INTOSAI. Це означає, що вони ретельно планують перевірки, виявляють, збирають та оцінюють докази, складають звіти та готують висновки за результатами

перевірок, а також рекомендації (див. пункт 2.2.1г).

Чому ретельність є одним із загальних стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.

2.2.40. Коли ВОФК перевіряє установи та підприємства державної форми власності, він повинен бути об'єктивним і сприйматися об'єктом перевірки таким же чином. Його оцінки та звіти про результати перевірки мають бути неупередженими.

2.2.41. Рівень технічної кваліфікації та компетентності повинен відповідати особливостям кожної конкретної перевірки. Аудитори мають уважно ставитися до недоліків у галузі контролю та бухгалтерського обліку, до помилок, операцій чи незвичайних результатів, які можуть бути передвісниками шахрайства, невиправданих або необґрунтованих витрат, операцій марнотратства, некомпетентності чи нечесності.

2.2.42. Якщо визнаний чи уповноважений орган влади встановлює стандарти або надає державним установам вказівки з питань бухгалтерського обліку чи бухгалтерської та фінансової звітності, ВОФК може проводити перевірки із посиланням на такі стандарти чи вказівки.

2.2.43. У разі залучення до ВОФК фахівців зі сторони слід упевнитися, що ці експерти мають необхідні для виконання відповідної роботи компетенцію та здібності. Цей принцип застосовується і до зовнішніх аудиторів, які працюють за контрактами. Крім того, такі контракти повинні містити положення, які дозволяють ВОФК планувати роботу, визначати рамки розслідування, порядок виконання перевірки та складання звіту.

2.2.44. Якщо потрібно проконсультуватися із зовнішніми фахівцями, ВОФК зобов'язаний ретельно організовувати такі консультації та слідкувати за якістю отриманих результатів. Загалом отримання висновку від зовнішнього експерта не звільняє ВОФК від відповідальності за правильність думок чи висновків, сформульованих за результатами перевірки.

2.2.45. Якщо ВОФК залучає одного чи декількох зовнішніх аудиторів, він повинен застосовувати відповідні процедури, які дозволяють упевнитися, що він (вони) виконує (виконують) своє завдання сумлінно та із дотриманням відповідних стандартів. ВОФК може перевірити виконану роботу з метою з'ясування її якості.

2.2.46. Інформація, отримана від об'єкта в процесі аудиту, може використовуватися тільки для цілей перевірки, формування висновку чи складання звіту, які передбачаються у завданні, дорученому аудитору. Важливо, щоб ВОФК гарантував конфіденційність інформації та документації, що підлягають перевірці. ВОФК повинен мати право інформувати компетентні судові органи про виявлені випадки шахрайства та порушення закону.

Глава III. Стандарти проведення аудиту державних фінансів

3.0.1. Мета стандартів проведення аудиту – це визначення критеріїв і загальної основи, які дозволяють аудитору виконувати свою роботу точно, системно й уважно. Установлення порядку, якого необхідно дотримуватися, та визначення кроків, які мають бути зроблені, є орієнтиром для роботи

аудитора, який для досягнення конкретної цілі має зібрати доказову інформацію (докази).

3.0.2. Стандарти проведення аудиту визначають рамки, в яких повинен проводитися аудит. Такі рамки заповнені загальними стандартами аудиту, що містять головні вимоги, яких необхідно дотримуватися під час здійснення кроків, передбачених стандартами. Вони також ураховують правила складання звітів, які конкретніше зорієнтовані на висвітлення результатів аудиту. Крім того, результати, отримані завдяки застосуванню прикладних стандартів контролю, є головними елементами, на яких аудитор будує висновок і звіт.

3.0.3. Стандарти проведення всіх видів аудиту наводяться нижче: а) аудитор повинен планувати перевірку у спосіб, який забезпечує економічність, результативність та ефективність якісного контролю, а також його здійснення у встановлені строки (див. пункт 3.1.1);

б) управління роботою аудиторського персоналу має постійно здійснюватися на всіх рівнях і на кожному етапі аудиту; керівник повинен перевіряти виконання завдань і використання документів (див. пункт 3.2.1); в) під час визначення, наскільки далеко має заглибитися перевірка та на якому (яких) питанні (питаннях) вона повинна зосередитися, аудитору слід оцінити ефективність внутрішнього контролю (див. пункт 3.3.1);

г) у разі здійснення аудиту законності (фінансового аудиту) необхідно перевіряти стан дотримання чинних законів і нормативних актів. Аудитор має розробити заходи та процедури аудиту, які надають розумну гарантію виявлення помилок і випадків порушення закону, що можуть безпосередньо та значно вплинути на суми, зазначені у фінансових звітах, чи на результати аудиту. Аудитор має пам'ятати про ймовірність випадків порушення закону, які можуть опосередковано та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових документах, чи на результати аудиту законності.

Коли перевіряються результати роботи, слід з'ясовувати стан дотримання чинних законів і нормативних актів, якщо такий захід необхідний для досягнення цілей аудиту. Аудитор повинен організовувати перевірку у спосіб, який надає розумну гарантію виявлення випадків порушення закону, що можуть суттєво вплинути на результати аудиту. Будь-яка ознака порушення закону чи протизаконного акту, шахрайства чи помилки, які можуть мати суттєві наслідки для аудиту, для аудитора є підставою для поглиблення процедур з метою підтвердження чи усунення таких підозр. Аудитор має завжди пильнувати ситуації чи операції, що можуть виявити випадки порушення закону, які опосередковано впливають на результати перевірки.

Один з головних аспектів аудиту – це фінансовий контроль законності витрат і правильності проведення операцій з бюджетними призначеннями. ВОФК має слідкувати за всіма наявними засобами з тим, щоб бюджет відповідав фінансовій діяльності держави без жодних прогалин. У такому разі парламент чи орган, якому надаються результати перевірок, може легко встановити загальну динаміку зобов'язань Державного казначейства та відстежити відповідні витрати за фінансовими операціями. ВОФК здійснює

перевірку рахунків і фінансових документів органів державної влади, щоб упевнитися, що за всіма операціями й тільки за ними були виправдані взяті зобов'язання, отримані дозволи на витрату коштів; що вони були правильно календарно сплановані, оплачені та зареєстровані відповідно до встановлених вимог. У разі відсутності жодних порушень з боку керівників процедура аудиту, як правило, завершується наданням "quitus" (див. пункт 3.4.1);

д) для підготовки рішення та висновків стосовно об'єкта аудиту, служби, програми, виду діяльності чи функції аудитор повинен мати можливість отримувати в межах розумних витрат, визначених для проведення даного аудиту, достатні та доречні докази (див. пункт 3.5.1).

є) у випадку фінансових аудитів (чи інших – у разі необхідності) аудитори повинні аналізувати фінансові звіти з метою встановлення, чи дотримувався об'єкт аудиту стандартів бухгалтерського обліку, які є прийнятними для подання або публікації фінансової інформації. Аналіз фінансових звітів має бути достатньо глибокий та надавати аудитору можливість виявлення об'єктивних елементів, на підставі яких він базуватиме свою точку зору (див. пункт 3.6.1).

3.1. Планування

3.1.1. Стандарти проведення аудиту передбачають, що аудитор повинен планувати перевірку у спосіб, який забезпечує економічність, результативність та ефективність якісного контролю, а також його здійснення у встановлені строки (див. пункт 3.0.3а).

Чому планування є одним зі стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.

3.1.2. ВОФК повинен віддавати пріоритет тим завданням у галузі контролю державних фінансів, які передбачаються законом. Крім того, він повинен визначити пріоритети стосовно інших питань, які має право перевіряти.

3.1.3. Для організації перевірки аудитор повинен:

а) визначити головні елементи інституційного контексту об'єкта аудиту;
б) чітко визначити керівників на різних рівнях організаційної структури врахувати формат, змістовність і користувачів рекомендацій, висновків і звітів;

г) визначити цілі аудиту та шляхи, якими вони можуть бути досягнуті;

д) визначити ключові аспекти управлінських механізмів і зробити попередню оцінку їх сильних і слабких сторін;

є) визначити відносну важливість кожного із підрозділів, що розглядаються як об'єкт перевірки;

е) проаналізувати систему внутрішнього управління об'єкта перевірки, а також програму роботи цієї системи;

ж) визначити, якою мірою можна довіряти іншим аудиторам, які, наприклад, відповідають за внутрішнє управління;

з) вибрати найбільш результативний та ефективний метод аудиту;

і) передбачити перевірку щодо того, чи були вжиті належні заходи стосовно раніше виявлених фактів, звітів і рекомендацій;

к) зібрати документацію, яка стосується плану проведення аудиту та питань, які аудитор планує перевірити.

3.1.4. Як правило, план аудиту передбачає такі етапи:

а) зібрати інформацію про об'єкт аудиту та його організаційну структуру з метою визначення підрозділів, що містять ризик, важливість перевірки всіх інших підрозділів;

б) визначити цілі аудиту та питання, які підлягають перевірці;

в) провести попередній аналіз з метою визначення підходу, який необхідно прийняти, характеру та масштабів майбутнього обстеження;

г) приділити увагу особливим проблемам, які були виділені на стадії планування аудиту;

д) підготувати кошторис і графік проведення аудиту;

є) визначити потреби в кадрах і сформувати аудиторську групу; е) поінформувати об'єкт аудиту про масштаби, цілі та критерії аудиту; у разі необхідності обговорити ці питання із зацікавленими сторонами.

У разі потреби в ході контрольного заходу ВОФК може змінювати складений план.

3.2. Нагляд за проведенням аудиту

3.2.1. Стандарти проведення аудиту передбачають, що нагляд за роботою аудиторського персоналу має постійно здійснюватися на всіх рівнях і на кожному етапі аудиту; керівник повинен перевіряти виконання завдань і використання документів (див. пункт 3.0.36).

Чому здійснення нагляду та перевірки виконуваної роботи є одним зі стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.

3.2.2. Нагляд має дуже важливе значення для досягнення цілей аудиту та відмінного виконання роботи. Звідси випливає, що належні нагляд і контроль виконуваної роботи з аудиту є необхідними незалежно від професійного рівня аудиторів.

3.2.3. Нагляд повинен здійснюватися як стосовно змістовності, так і стосовно методів аудиту. Тому необхідно пересвідчитись, що:

а) члени аудиторської групи добре зрозуміли внутрішню логіку плану контрольного заходу;

б) аудит здійснюється із дотриманням стандартів аудиту та методів, що застосовує ВОФК;

в) усі пункти плану аудиту та передбачених етапів ретельно дотримуються, крім випадків, коли дозволяється від них відступати;

г) робочі документи містять докази, що достатньо підкріплюють надані висновки, точки зору та рекомендації;

д) аудитор досягнув цілей аудиту;

є) звіти за результатами перевірки містять належні висновки, рекомендації та судження.

3.2.4. Керівник повинен перевірити всю аудиторську роботу до підготовки остаточного варіанту висновків і звітів. Така перевірка необхідна на кожному етапі контрольного заходу (аудиту). Вона дозволяє використовувати досвід і висновки осіб, які не брали участі в аудиті, та надає можливість упевнитися, що:

а) усі оцінки та висновки спираються на достатні докази, є відповідними і аудит проведений в межах передбачених асигнувань. Крім того оцінки та висновки є основою для розробки остаточного варіанту висновку чи звіту;

б) усі помилки, недоліки та незвичайні елементи були належним чином виявлені та підтверджені документально. Вони були виправлені або доведені до відома одного чи декількох вищих керівників ВОФК;

в) зміни та доповнення, необхідні для належного здійснення контрольних заходів у майбутньому, були виявлені, зареєстровані та включені до процесу планування наступних аудитів і до програми підвищення кваліфікації персоналу.

3.2.5. У ВОФК, які функціонують за принципом колегіальності, цей стандарт має дещо інше значення. У таких структурах всі рішення, за винятком поточних робочих рішень, завжди ухвалюються на основі колегіальності на рівні, що відповідає ступеню важливості справи. Тут питання необхідності здійснення перевірок, обсягу розслідувань і застосовування тих чи інших методів вирішуються всією установою в цілому.

3.3. Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління та контролю, яка застосовується на об'єкті, що перевіряється

3.3.1. Стандарти аудиту передбачають, що для того щоб визначитись, наскільки далеко має заглибитися перевірка та на якому (яких) питанні (питаннях) вона повинна зосередитися, аудиторі слід оцінити ефективність системи внутрішнього управління і контролю (див. пункт 3.0.3в)

Чому здійснення перевірки системи внутрішнього управління та контролю є одним зі стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.

3.3.2. Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління та контролю мають бути адаптованими до форми здійснення контрольного заходу. Якщо йдеться про фінансовий аудит, то вони зосереджуються головним чином на механізмах захисту активів і ресурсів і дозволяють упевнитися в точності та повноті бухгалтерської документації. Якщо здійснюється аудит законності, то аналіз і перевірка зосереджуються на механізмах, які допомагають керівникам дотримуватися законів і нормативних актів. Якщо аудит стосується ефективності роботи, то аналіз і перевірка зосереджуються на механізмах, які дозволяють органу (організації) економно, результативно й ефективно управляти своєю діяльністю, виконувати вказівки вищого керівництва та своєчасно надавати надійну фінансову та бухгалтерську інформацію.

3.3.3. Глибина аналізу й оцінки системи внутрішнього управління та контролю залежать від цілей контролю та бажаного ступеня надійності.

3.3.4. У разі наявності автоматизованих систем бухгалтерського обліку й інформації аудитор повинен перевірити, чи працюють ці системи настільки досконало, що пропускають лише точні, надійні та повні дані.

3.4. Дотримання законів і нормативних актів

3.4.1. Стандарти проведення аудиту передбачають, що у разі здійснення аудиту законності (фінансового аудиту) необхідно перевіряти стан дотримання чинних законів і нормативних актів. Аудитор має розробити заходи та процедури аудиту, які гарантують виявлення помилок і випадків

порушення закону, що можуть безпосередньо та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових звітах і в цілому – на результати аудиту законності. Аудитор має пам'ятати про можливість такої ситуації, а саме – про випадки порушення закону, що можуть опосередковано та значно вплинути на суми, зазначені у фінансових звітах, чи результати аудиту законності.

Під час здійснення аудиту ефективності слід встановлювати стан дотримання чинних законів і нормативних актів, якщо такий захід необхідний для досягнення цілей аудиту. Аудитор повинен організовувати перевірку у спосіб, який достатньо гарантує виявлення випадків порушення закону, що можуть суттєво вплинути на результати аудиту.

Аудитор має завжди пильнувати ситуації чи операції, що можуть виявити випадки порушення закону, які опосередковано впливають на результати перевірки. Один з головних аспектів аудиту – це фінансовий аудит законності видатків і правильності їх віднесення на рахунок витрат. Одним з важливих завдань, що постають перед ВОФК у випадках здійснення такого контролю, є слідкувати всіма наявними засобами за тим, щоб бюджет відтворював реальні ресурси держави без жодних прогалин. У такому разі парламент чи орган, якому надаються результати аудиту, має можливість легко встановити загальну динаміку зобов'язань Державного казначейства та відстежити відповідні витрати по фінансових операціях. Маючи це на увазі, ВОФК здійснює перевірку рахунків і фінансових звітів державних органів влади, щоб упевнитися, що за всіма операціями та тільки за ними були правильно взяті зобов'язання, отримані дозволи на витрату коштів, що вони були оптимально календарно сплановані, оплачені та зареєстровані. У разі відсутності жодних порушень з боку керівників процедура контролю, як правило, завершується наданням "quitus" (див. пункт 3.0.3г).

Чому дотримання законів і нормативних актів є одним зі стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.

3.4.2. Перевіряти стан дотримання законів і нормативних актів особливо важливо у випадках аудиту виконання державних програм, оскільки високі посадові особи мають знати, чи дотримуються закони та нормативні акти, чи результати таких програм відповідають їх цілям, а якщо ні, то необхідність яких змін постає на порядку денному. Крім того, робота державних організацій, прийняті програми, а також порядок роботи різних служб, різноманітні види діяльності та функції тих чи інших установ закріплюються законодавством і регулюються більш конкретними правилами та нормативними актами.

3.4.3. Особи, які відповідають за планування аудиту, повинні знати коло вимог, які пред'являються об'єкту аудиту. Часто кількість законів і нормативних актів, які можуть застосовуватися до того чи іншого контрольного заходу, є дуже чисельною. Тому аудитори мають доводити свій професіоналізм і виділяти ті закони та нормативні акти, які можуть суттєво вплинути на цілі аудиту.

3.4.4. Аудитор має завжди пильнувати ситуації чи операції, що можуть виявити випадки порушення закону, які опосередковано впливають на результати перевірки. Якщо заходи та процедури аудиту вказують на

наявність таких порушень чи на можливість їх вчинення, аудитор повинен з'ясувати, як вони впливають на результати перевірки.

3.4.5. Здійснюючи перевірки із дотриманням стандарту, аудитори мають вибирати та застосовувати заходи та процедури аудиту, які, за їх оцінкою як фахівців, відповідають конкретним обставинам. Ці заходи та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють їх переконання та висновки.

3.4.6. Як правило, за створення ефективної системи внутрішнього управління та контролю, яка забезпечує дотримання законів і нормативних актів, відповідає керівництво органу (організації), що перевіряється. Тому під час розробки заходів і процедур перевірки й оцінки дотримання законів і нормативних актів аудитори повинні з'ясувати стан системи внутрішнього управління та контролю об'єкта перевірки та оцінити, чи здатен об'єкт аудиту запобігати випадкам порушення чинного законодавства та виявляти їх.

3.4.7. Без шкоди для незалежності ВОФК, при розробці заходів і процедур перевірки щодо таких порушень аудитори мають професійно застосовувати продуманий та обережний підхід з тим, щоб не зашкодити у майбутньому можливим розслідуванням або передбаченим законом подальшим процедурам. Такі підходи передбачають використання у разі потреби належної юридичної допомоги та консультацій з боку правоохоронних органів з метою визначення заходів і процедур, які необхідно застосовувати.

3.5. Доказова інформація

3.5.1. Стандарти проведення аудиту передбачають, що для підготовки рішення та висновків стосовно об'єкта аудиту, служби, програми, виду діяльності чи функції аудитор повинен мати можливість отримувати в межах виділених асигнувань на проведення перевірки достатні та відповідні докази (див. пункт 3.0.3д).

Чому отримання доказів є одним зі стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.

3.5.2. Результати, висновки та рекомендації аудитора мають спиратися на докази. З огляду на те, що аудитори рідко мають нагоду враховувати всю інформацію про об'єкт аудиту, важливого значення набуває ретельна обробка зібраних даних і техніка відбору необхідних матеріалів. У випадках, коли відомості, що надаються інформаційною системою, відіграють велику роль у перевірці і є необхідними для досягнення цілей контролю, аудитори обов'язково повинні особисто упевнитися, що такі дані є надійними та доречними.

3.5.3. Аудитори мають добре володіти технікою та процедурами збирання доказів: інспекцією, спостереженням, розслідуванням та підтвердженням. ВОФК повинен упевнитися, що застосовувана техніка дійсно дозволяє виявляти всі факти помилок і порушення законності.

3.5.4. Визначаючи методи та процедури, слід враховувати якість доказів, тобто вони повинні бути достатніми, доречними й отриманими в межах розумних асигнувань на проведення перевірок.

3.5.5. Аудитори мають збирати в архівах перевірки достатню кількість

доказових документів, зокрема щодо основи планування, перевірених питань, виконаної роботи та висновків аудиту.

3.5.6. Достатню кількість задокументованих доказів необхідно зібрати для того, щоб:

- а) підтвердити висновки та звіти аудитора;
- б) підвищити рентабельність та ефективність аудиту;
- в) мати у розпорядженні інформацію, необхідну для підготовки звітів і відповіді на запитання підконтрольного органу (організації) чи будь-якої іншої сторони;
- г) підтвердити застосування аудитором стандартів аудиту;
- д) сприяти плануванню й управлінню контрольною діяльністю;
- є) сприяти підвищенню професійного рівня аудитора;
- е) мати можливість упевнитися, що робота, доручена іншим особам, була виконана належним чином;
- ж) зберегти архіви виконаної роботи та мати можливість звертатися до них в подальшому.

3.5.7. Аудитор має пам'ятати, що зміст і формат досьє перевірки свідчать про рівень його компетентності, досвід і знання справи. Такі досьє повинні бути достатньо повними та детальними, щоб будь-який досвідчений аудитор міг, не будучи навіть особисто причетним до цього конкретного контрольного заходу, точно встановити результати виконаної роботи для підготовки висновків.

3.6. Аналіз фінансових звітів

3.6.1. Стандарти проведення аудиту передбачають, що у випадку аудиту законності (фінансового аудиту) або в разі необхідності здійснення інших заходів, аудитори повинні аналізувати фінансові звіти з метою встановлення, чи дотримувався об'єкт аудиту стандартів бухгалтерського обліку, прийнятих для подання або публікації фінансової інформації. Аналіз фінансових звітів має бути достатньо поглиблений і допомагати аудитору виявити об'єктивні елементи, на підставі яких він базуватиме свою точку зору (див. пункт 3.0.3є).

Чому аналіз фінансових звітів є одним зі стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.

3.6.2. Аналіз фінансових звітів покликаний встановити наявність зв'язків між різними статтями фінансових звітів. Він допомагає виявити необґрунтовані зв'язки між рахунками та нехарактерні тенденції розвитку. Тому аудитор має ретельно аналізувати фінансові звіти, щоб упевнитися, що:

- 3.6.3. а) фінансова документація ведеться із дотриманням прийнятих стандартів бухгалтерського обліку;
- б) формат цієї документації відповідає конкретній ситуації об'єкта аудиту;
- в) різні статті фінансових звітів супроводжуються всією необхідною інформацією;
- г) показники в різних статтях фінансової документації були правильно оцінені, підраховані та подані.

3.6.4. Методи та техніка аналізу фінансової звітності залежать від

питань контролю, характеру та цілей аудиту, а також від глибини знань і точки зору аудитора.

3.6.5. Якщо ВОФК має підготувати доповідь щодо виконання законів про бюджет, аналіз повинен зосереджуватися:

а) у випадку аудиту прибуткової частини – на стані дотримання вихідних бюджетних пропозицій. Перевірка обчислених податковою службою податків і зарахованих прибутків може здійснюватися шляхом вивірки річних бухгалтерських звітів;

б) у випадку аудиту видаткової частини – на перевірці видатків, передбачених бюджетом; на перевірці законів щодо перегляду бюджетів, а у випадку трансферту статей – на перевірці бюджету минулого року.

Глава IV. Правила складання звітів

4.0.1. Визначити єдине правило оформлення звітів за результатами аудитів для всіх без винятку ситуацій неможливо. Це правило може мати на меті лише забезпечення керівних принципів; воно може допомагати аудиторі формулювати свою точку зору у висновку чи звіті.

4.0.2. Термін "звіти" – це висновки аудитора та його інші міркування щодо всіх фінансових документів у цілому, викладені за результатами фінансового аудиту чи аудиту законності, а також звіт, підготовлений після завершення аудиту ефективності.

4.0.3. Висновок аудитора щодо всіх фінансових документів у цілому, як правило, викладається лаконічно та упорядковано. Він зосереджується на результатах, отриманих після проведення широкого кола аудиторських досліджень і операцій. Аудитор часто має зазначати, чи відповідає діяльність організації, де проводився аудит, чинним законодавчим і нормативним актам, і у разі необхідності вказувати на недоліки механізмів системи внутрішнього управління та контролю, випадки незаконних актів і шахрайства. Відповідно до Конституції та законів ВОФК може бути зобов'язаний скласти звіт щодо виконання закону про бюджет шляхом порівняння бюджетних пропозицій і передбачених видатків із реальними результатами виконання бюджету, згідно з даними, що наводяться органами державної влади.

4.0.4. Коли йдеться про аудит ефективності, у звіті аудитор зазначає рівень економії, та результативності набутих і використаних ресурсів, а також уточнює, чи у повному обсязі були досягнуті заплановані цілі. Характер такого звіту та питання, що в ньому розглядаються, можуть істотно різнитися. Наприклад, у ньому може йтися про використання ресурсів, наводитися висновки щодо результатів, отриманих від застосовування тих чи інших заходів і програм, чи надаватися рекомендації стосовно заходів з удосконалення діяльності.

4.0.5. З метою адекватного врахування потреб користувача аудитор може бути змушений спиратися в своїх звітах про фінансовий аудит чи аудит ефективності на більш тривалі інформаційні періоди та вимоги щодо розкриття відповідної та належної інформації.

4.0.6. Для спрощення термін "висновок" означає у цій главі думки, що їх аудитор оприлюднює за результатами аудиту законності (фінансового

аудиту) за всіма питаннями, що згадані в пункті 4.0.3; термін "звіт" означає висновки, що їх аудитор робить після аудиту результатів діяльності (див. пункт 4.0.4).

4.0.7. Правила складання звітів передбачають, що:

а) після завершення кожного контрольного заходу аудитор має скласти висновки у письмовій формі або у разі потреби скласти звіт із викладенням своєї точки зору. Текст звіту повинен легко сприйматися, не повинен бути розпливчатым або двозначним і має містити тільки інформацію, яка підтверджується достатніми й обґрунтованими доказами. **Крім того, він повинен відображувати незалежність та об'єктивність аудитора, бути справедливим і конструктивним;**

б) останнє слово щодо правопорушень, виявлених аудитором, належить вищому керівнику чи колегії, яку створює ВОФК.

У разі проведення аудиту законності аудитор повинен підготувати письмовий звіт за результатами перевірки стану дотримання чинних законів і нормативних актів. Він може бути окремим розділом звіту про перевірку фінансових звітів або окремим документом. Звіт має містити перелік підрозділів, які були перевірені на предмет дотримання законів і нормативних актів, і тих підрозділів, які не були перевірені.

Що стосується аудиту ефективності, то у звіті мають зазначатися всі суттєві випадки порушення законодавства, які становлять інтерес у світлі поставлених цілей у процесі здійснення аудиту.

Чому складання звітів є одним зі стандартів аудиту, пояснюється в наступних пунктах. Пункт 4.0.8 стосується висновків і звітів; пункти 4.0.9 – 4.0.20 – лише висновків; пункти 4.0.21 – 2.0.26 – тільки звітів.

4.0.8. Формат і зміст усіх висновків аудитора та всіх звітів спираються на такі загальні принципи:

а) *Назва*. Висновок чи звіт повинні мати відповідні назву чи заголовок, які надають користувачу можливість відрізнити їх від фінансових звітів чи інформації, поданої іншими сторонами;

б) *Підпис і дата*. Висновок чи звіт мають бути підписані. Зазначення дати допомагає користувачу зрозуміти, що аудитор враховував події чи операції, про які йому стало відомо до цієї дати (у випадку фінансових перевірок остання може бути пізнішою від періоду, який перевірявся);

в) *Цілі й обсяг*. Висновок чи звіт мають містити посилання на цілі й обсяг аудиту. Така інформація уточнює доцільність та обсяги перевірки;

г) *Повнота інформації*. Висновки мають додаватися до фінансових звітів, яких вони стосуються, для одночасної публікації. Звіти про перевірку роботи тих чи інших установ можуть публікуватися як такі. Висновки та звіти мають подаватися у тому вигляді, у якому їх підготував аудитор. Як цілковито незалежна установа, ВОФК повинен мати можливість включати до них все, що вважає за необхідне. Однак інколи ВОФК може опинитися у ситуації, коли неможливо оприлюднити деяку інформацію без шкоди для інтересів держави. Це ставить під сумнів принцип повноти інформації, яка має публікуватися у звіті за результатами перевірки. У такому випадку аудитор має право вирішувати щодо доцільності складання окремого звіту, який не підлягає

опублікуванню та містить інформацію під грифом "таємно" чи "цілковито таємно";

д) *Одержувач*. Висновок чи звіт повинні зазначати одержувача, який в різних країнах може бути різним або який визначається згідно із діючою системою організації державного контролю. У разі існування офіційно встановлених процедур подання звіту чи висновку одержувач може не зазначатися;

є) *Ідентифікація*. У висновку чи звіті мають чітко ідентифікуватися відповідні фінансові звіти (у випадку фінансового аудиту й аудиту законності) або сфера контролю (коли йдеться про аудит ефективності). Тому доцільно зазначати назву ревізованої структури, дату та період, за який аналізувались фінансові документи, а також обсяги тієї сфери діяльності, яка підлягала ревізії;

е) *Юридичне обґрунтування*. У висновках і звітах за результатами перевірок повинні зазначатися положення закону чи нормативного акта, на підставі якого був проведений аудит як контрольний захід;

ж) *Дотримання стандартів*. У висновках і звітах мають зазначатися застосовані стандарти та методи, що надає зацікавленим особам можливість бути впевненим, що аудит здійснювався із дотриманням загальноприйнятих процедур;

з) *Термін підготовки*. Висновок чи звіт повинні складатися швидко, для того щоб вони могли бути корисними зацікавленим особам і, зокрема, тим з них, хто має вживати заходів за результатами аудиту.

4.0.9. Висновок аудитора, як правило, викладається упорядковано. Він повинен містити оцінку всіх результатів фінансової діяльності, проте важливо запобігти занадто детальному викладу контексту. Таким чином, він надає користувачам можливість отримати загальне уявлення про обговорюваний предмет. Термінологія залежатиме від юридичної основи обговорюваного питання, однак зміст висновку має недвозначно показувати наявність застережень. Якщо висновок супроводжується застереженнями, необхідно зазначити: торкаються вони деяких аспектів чи всього висновку в цілому (див. пункт 4.0.14); чи аудитор відмовляється скласти свій висновок (пункт 4.0.15).

4.0.10. Аудитор викладає висновок без застережень, якщо він упевнився, що в усіх важливих аспектах:

а) фінансова звітність була підготовлена із постійним дотриманням прийнятих стандартів бухгалтерського обліку та вказівок;

б) фінансова звітність відповідає вимогам чинних законодавчих і нормативних актів;

в) точка зору, що сформована на основі аналізу фінансової звітності, співпадає із тим, що аудитор знає про підконтрольний орган (організацію);

г) усі суттєво важливі питання, які стосуються фінансової звітності, викладені належним чином.

4.0.11. **Зосередження уваги на конкретному аспекті.** У деяких випадках для належного розуміння звіту аудитор може приділити увагу певним незвичайним чи важливим аспектам. Відповідно до загального

підходу, аудитор, який складає висновок без застережень, не може посилається на окремі моменти фінансової звітності, бо таке посилення може призвести до непорозуміння та сприйматися як застереження. Для запобігання такої ситуації у висновку треба виділити пункт(и) "Зосередження уваги на конкретному аспекті". Утім до такого засобу аудитор не слід вдаватися, якщо інформація щодо цих конкретних аспектів не міститься у фінансових звітах. Він не повинен підміняти висновок пунктом такого змісту та використовувати цей пункт для того, щоб уникнути висновку без застережень.

4.0.12. Аудитор може опинитися у ситуації, коли неможливо скласти висновок без застережень, якщо він вважає, що наслідки цих застережень мають або можуть мати велике значення для фінансового стану об'єкта, або у таких ситуаціях:

- а) обсяг аудиту є обмежений;
- б) аудитор вважає, що фінансові звіти є неповними чи помилковими або що стандарти бухгалтерського обліку застосовувалися необґрунтовано;
- в) щодо фінансової звітності існують сумніви.

4.0.13. **Висновок без застережень.** Якщо аудитор має сумніви чи не погоджується з однією чи декількома суттєво важливими позиціями фінансових звітів, які не мають переконливого значення для належного розуміння рахунків, він повинен скласти висновок із застереженнями. Як правило, у висновку зазначається, що аудит мав задовільні результати, а також чітко та лаконічно констатуються сумнівні чи спірні статті, що дали аудитору підставу заявити застереження. Для користувачів фінансових звітів було б корисно, щоб аудитор у кількісному вимірі зазначив фінансові наслідки сумнівних або спірних статей, однак це не завжди можливо та доцільно.

4.0.14. **Відмова від підтвердження.** Якщо аудитор не може скласти висновок стосовно всієї фінансової звітності у цілому, тому що він повністю не згодний із ними (навіть для висновку із застереженням), він відмовляється їх підтверджувати. Формулювання такої заяви повинне чітко зазначати, що фінансові звіти не містять достовірної інформації та мають ясно та точно викладати всі моменти незгоди. Якщо можливо та доцільно, висновки про фінансові наслідки необхідно подавати у кількісному вимірюванні.

4.0.15. **Відсутність висновку.** У випадках, коли аудитор не може скласти висновок щодо всіх фінансових результатів загалом через їх неточність або через те, що обсяг перевірки не дозволяє йому провести поглиблений аналіз цього настільки важливого моменту та надання висновку із застереженнями стосовно деяких статей буде недостатньо, він відмовляється складати свій висновок. У своєму звіті він ясно зазначає, що скласти висновок і чітко та точно визначити правильність усіх статей не можна.

4.0.16. Поширеною є практика, коли ВОФК надає докладний звіт із викладенням своєї точки зору у випадках, коли він не може надати висновку без застереження.

4.0.17. За результатами аудиту законності (фінансового аудиту) аудитор має складати детальні звіти, якщо в системах бухгалтерського обліку

та внутрішнього фінансового контролю виявляються недоліки (що не має нічого спільного з проблемами перевірки результатів роботи). Це може статися, якщо недоліки неявні не тільки в системі обліку та контролю ревізованої установи, але й в системі контролю діяльності інших органів. Аудитор має право подати звіт про фактично виявлені чи можливі випадки грубого порушення законності, про непослідовне застосування нормативних положень або про випадки шахрайства та шляхи, якими воно здійснюється.

4.0.18. ВОФК, що мають статус судового органу, можуть вживати санкції у зв'язку із порушеннями, виявленими у фінансових операціях. Вони можуть мати повноваження ліквідовувати рахунки, що ведуться відповідальними за облік і звітність особами в державних установах, установлювати штрафи та навіть інколи відсторонювати відповідальних осіб від виконання їх службових обов'язків або звільняти їх з посади.

4.0.19. Коли аудитори повідомляють про порушення, виявлені у фінансовій звітності, чи про випадки порушення законів і нормативних актів, вони повинні викладати факти в коректній формі. Масштаби порушення законодавства можуть визначатися кількістю виявлених випадків або в грошовому вимірюванні.

4.0.20. Такі звіти можуть готуватися без застережень, які в інших випадках включаються аудитором у свої висновки. Якщо врахувати характер таких звітів, то в них, як правило, відмічаються критичні зауваження. Але якщо мати на меті конструктивність, то в них мають також розглядатися шляхи запобігання виявленим недолікам. **Також повинні бути подані точки зору установи, що перевіряється, разом із висновками та рекомендаціями аудитора.**

4.0.21. На відміну від аудиту законності (фінансового аудиту), який регулюється конкретними положеннями та змістовність якого є більш-менш передбачувана, характер контролю ефективності відрізняється більшою неоднозначністю, і аудитор більш вільний в своїх оцінках і тлумаченнях. Питання, що охоплюються такими перевітками, є вибірковими, а перевірки можуть здійснюватися не за один період бухгалтерської звітності, а за багаторічним циклом. Крім того, випадки, що аналізуються у фінансових звітах, є більш конкретними та визначеними. Відповідно, звіти за результатами аудиту ефективності є різноманітними, дискусійними та більше аргументовані.

4.0.22. У звіті про результати аудиту ефективності повинні чітко зазначатися цілі й обсяг аудиту. Такі звіти можуть містити критичні зауваження. Це необхідно з метою: привернення уваги громадськості; для притягнення до відповідальності посадових осіб державних установ за марнотратство в особливо великих розмірах, за винятково негативні дії чи за явну нерентабельність приведеної ними фінансової діяльності. Звіти можуть не містити подібних зауважень, але надавати інформацію чи поради незалежного характеру, або зазначати обсяги економії чи рівень досягнення ефективності та рентабельності.

4.0.23. На відміну від вимог, які висувуються до висновків стосовно фінансових документів, аудитор, як правило, не повинен робити загального

висновку щодо економії, ефективності та результативності об'єкта аудиту. Коли це дозволяє характер аудиту, який здійснюється стосовно чітко визначених напрямів роботи структури, що перевіряється, аудитор замість заяви визначеної форми має надати конкретний висновок і звіт, в якому описується розглянута ситуація. Якщо мета аудиту полягає у тому, щоб перевірити, чи забезпечує система контролю досягнення економії, ефективності та рентабельності, аудитор має право зробити більш узагальнений висновок.

4.0.24. Аудитори мають висловлювати свою точку зору щодо діяльності з виконання рішень, прийнятих керівником ревізованих установ. Тому аудитори повинні ретельно формулювати свої думки та чітко зазначати у звіті характер і обсяг інформації, якою могла свідомо володіти (чи повинна була володіти) структура, що перевіряється, в момент прийняття рішень. Точне визначення обсягу, цілей та результатів контролю є підтвердженням для користувачів звітів об'єктивності виконаних аудитором обов'язків. Заради справедливості недоліки та критичні зауваження мають викладатися у спосіб, який заохочує ревізовану структуру до внесення необхідних змін в існуючі системи та інструкції, які стосуються організації, та до їх удосконалення. Факти, наведені у звіті, мають бути повними, точними та належним чином викладеними. Тому вони, як правило, включаються до звіту за згодою ревізованої структури. **Може також виникати потреба, особливо коли ВОФК оприлюднює свою точку зору чи рекомендації, включити до звіту у повному чи скороченому обсязі відповіді, що надала ревізована структура щодо моментів, з яких у аудитора виникли питання.**

4.0.25. Звіти за результатами аудиту ефективності не повинні обтяжуватися критикою минулого; вони мають бути конструктивними. Висновки та рекомендації аудитора – важливий аспект аудиту. Складені належним чином, вони слугують дороговказом для майбутньої діяльності. Рекомендації забезпечують здобуття певних результатів, надаючи шляхи їх досягнення. У деяких випадках виникає потреба в більш конкретних рекомендаціях, наприклад, коли йдеться про необхідність внесення змін і доповнень у законодавчі положення з метою поліпшення функціонування відповідної служби.

4.0.26. Коли аудитор формулює рекомендації чи перевіряє їх виконання, він повинен залишатися об'єктивним та незалежним і має перевіряти не факт прийняття конкретних рекомендацій, а факт виправлення виявлених недоліків.

4.0.27. Під час підготовки висновку чи звіту аудитор повинен враховувати відносну важливість перевірених моментів у контексті фінансових звітів (аудит законності та фінансовий аудит), а також характер об'єкта аудиту чи діяльності (аудит ефективності).

4.0.28. Якщо у процесі аудиту законності та фінансового аудиту аудитор доходить висновку, що за загальними критеріями перевірені моменти суттєво не впливають на ситуацію, виявлену під час перевірки фінансових звітів, висновок має робитися без застереження. Якщо аудитор вважає, що той чи інший момент є суттєво важливим, він складає висновок із застереженням

і має визначити тип застереження (див. пункти 4.0.12 – 4.0.15).

4.0.29. Що стосується аудиту ефективності, то оцінка буде більш суб'єктивною, оскільки звіт безпосередньо не залежить від фінансових та інших документів. Внаслідок цього аудитор може вирішити, що для оцінки важливості того чи іншого моменту слід враховувати не його кількісні та вартісні аспекти, а характер чи контекст.

Кодекс етики державних аудиторів**Глава 1. Вступ Концепція, контекст і предмет Кодексу етики**

1. INTOSAI вирішила запровадити міжнародний Кодекс етики контролерів (аудиторів) державного сектора.

2. Кодекс етики – це декларація системи цінностей та принципів, які спрямовують повсякденну роботу контролерів (аудиторів). Незалежність, повноваження та функції контролерів державного сектора вимагають від ВОКДФ, їх працівників і будь-якого тимчасового співробітника, який має повноваження здійснювати перевірки, дотримуватися важливих вимог професійної етики. У будь-якому кодексі етики контролерів (аудиторів) державного сектора повинні розглядатися деонтологічні аспекти роботи державних службовців у цілому, а також вимоги професійної етики, які стосуються контролерів зокрема, включаючи професійні обов'язки останніх.

3. Враховуючи прийняту в Лімі Декларацію керівних принципів аудиту державних фінансів, Кодекс етики має сприйматися як доповнення, що посилює Стандарти INTOSAI з контролю, оприлюднені Комісією INTOSAI зі стандартів контролю у червні 1992 року.

4. Кодекс етики INTOSAI стосується кожного окремого контролера (аудитора), керівника ВОКДФ, високих посадовців, а також усіх осіб, які наймаються ВОКДФ чи працюють у ньому та залучаються до контрольних заходів. Утім не слід розглядати Кодекс як такий, що впливає на штатний розпис ВОКДФ. З огляду на культурне, мовне, правове та соціальне розмаїття країн, кожний ВОКДФ має розробити такий Кодекс етики, який відповідає його місцевим умовам. Було б доцільно, щоб в таких національних кодексах етики чітко визначалися деонтологічні принципи. У цьому контексті Кодекс етики INTOSAI може слугувати типовим зразком для національних кодексів етики. Кожний ВОКДФ має забезпечити ознайомлення всіх своїх контролерів (аудиторів) із цінностями та принципами, викладеними в національному Кодексі етики, та їх дотримання.

5. Поведінка контролера (аудитора) повинна бути бездоганною у будь-який час і за будь-яких обставин. Будь-яке невиконання професійних обов'язків чи відхилення від установлених норм поведінки контролера (аудитора) ставлять під сумнів сумлінність контролера ВОКДФ, який він репрезентує, а також якість та обґрунтованість контролю та можуть викликати настороженість стосовно надійності та компетентності самого ВОКДФ. Прийняття та застосування Кодексу етики контролерів (аудиторів) державного сектора сприяють зміцненню довіри до них та їх роботи.

6. Дуже важливо, щоб ВОКДФ сприймався із почуттям довіри, впевненості та поваги. Такому ставленню контролер сприяє шляхом прийняття та дотримання вимог професійної етики, ключовими принципами якої є сумлінність, незалежність, об'єктивність, конфіденційність і компетентність.

Довіра, впевненість і повага

7. Законодавча та/або виконавча влада, громадськість, а також об'єкти

контролю вправі чекати від ВОКДФ, щоб його поведінка та методологія не викликали жодних підозр чи зауважень і заслуговували на повагу та довіру.

8. Поведінка контролерів (аудиторів) має сприяти співпраці та добрим стосункам між ними самими та в рамках їх справи, тому що підтримка, яку вони надають загальній справі, та співпраця, яку вони підтримують між собою, є головними елементами професіоналізму. Довіра та повага до контролера з боку громадськості є, як правило, результатом звершень усіх контролерів минулого та сучасності. Тому справедливість і збалансованість стосунків контролера зі своїми колегами відповідають як їх інтересам, так і інтересам всієї громадськості.

9. Законодавча та/або виконавча влада, громадськість, а також об'єкти контролю вправі бути впевненими в тому, що будь-яку роботу ВОКДФ здійснює справедливо та неупереджено. Відповідно, непересічного значення набуває існування національного Кодексу етики чи аналогічного документа, який регулював би надання послуг.

10. Потреба у повазі проявляється на всіх рівнях суспільства. Тому дуже важливо, щоб будь-яка поінформована третя особа сприймала стосунки та політику ВОКДФ як чітко визначені та дієві.

11. Будь-яка діяльність ВОКДФ повинна витримувати екзамен з боку законодавчої та/або виконавчої влади, громадськості на предмет правильності та дотримання національного кодексу етики.

Глава 2. Сумлінність

12. Сумлінність знаходиться в центрі всіх цінностей будь-якого кодексу етики. Контролери (аудитори) зобов'язані дотримуватися суворих правил поведінки (наприклад, демонструвати чесність і щирість) під час виконання службових обов'язків й у стосунках зі співробітниками об'єктів контролю.

Для збереження довіри з боку громадськості поведінка контролерів (аудиторів) не повинна викликати жодної підозри або сумніву.

13. Сумлінність може вимірюватися термінами точності та справедливості. Сумлінність вимагає від контролерів (аудиторів) дотримання стандартів контролю та принципів професійної етики як за формою так і за сутністю.

Сумлінність також вимагає від контролерів (аудиторів) дотримання принципів незалежності й об'єктивності, демонстрування бездоганної професійної поведінки у будь-який час, прийняття рішень в інтересах суспільства, а також виявлення чесності в роботі та використанні коштів ВОКДФ.

Глава 3. Незалежність, об'єктивність і неупередженість

14. Необхідно, щоб контролери-аудитори були незалежними від об'єктів контролю та від будь-яких інших зацікавлених зовнішніх груп. А це вимагає від контролерів-аудиторів поводитися у такий спосіб, щоб їх незалежність зміцнювалася чи принаймні не послаблювалася.

15. Контролери-аудитори повинні не тільки залишатися незалежними від об'єктів контролю та від будь-яких інших зацікавлених груп, але й бути

об'єктивними у вирішенні проблем і питань, над якими вони працюють.

16. Важливо, щоб контролери-аудитори були незалежними та неупередженими не тільки у дійсності, але й в уявленні людей.

17. Коли йдеться про питання здійснення контролю, необхідно, щоб особисті чи зовнішні інтереси не зашкоджували незалежності контролерів. Наприклад, їх незалежності може бути завдано шкоди тиском чи впливом на них із-зовні; їх упередженістю проти підконтрольних посадових осіб, організацій, проектів або програм; тим, що в недалекому минулому вони працювали в підконтрольній організації; приватними чи фінансовими зв'язками, які можуть бути в основі конфліктів інтересів чи родинних зв'язків.

Контролери-аудитори повинні утримуватися від будь-якої роботи, у якій вони мають особисті інтереси.

18. Важливо, щоб контролери-аудитори виявляли об'єктивність і неупередженість у будь-якій діяльності, зокрема у звітах, які повинні бути чіткими й об'єктивними. Тому точка зору, що міститься в окремих висновках і звітах, має спиратися виключно на докази, отримані та зібрані із дотриманням стандартів контролю ВОКДФ.

19. Контролери-аудитори повинні користуватися відомостями, що їх їм надають об'єкти контролю. У своїх висновках контролери мають неупереджено враховувати такі відомості. Крім того, їм також необхідно вишукувати інформацію, яка дає уявлення про об'єкт контролю й інші аспекти контролю. Однак висновки аудиторів не повинні залежати від такої інформації.

Політичний нейтралітет

20. ВОКДФ повинен дотримуватися політичного нейтралітету у дійсності та на словах. Відповідно, для неупередженого виконання контрольних повноважень контролери-аудитори мають оберігати свою незалежність від будь-якого політичного впливу. Це питання набуває актуальності, коли ВОКДФ тісно співпрацює із законодавчою та /або виконавчою владою й іншими органами державної влади, яким законом надано право розглядати його звіти.

21. У випадках, коли контролери-аудитори займаються чи мають намір зайнятися політичною діяльністю, вони повинні враховувати наслідки, які така діяльність може мати чи має для неупередженого виконання ними службових обов'язків. Якщо контролерам дозволяється займатися політикою, вони мають усвідомлювати, що політична діяльність може спричинити конфлікти професійного характеру.

Конфлікт інтересів

22. У випадках, коли контролерам-аудиторам дозволяється консультувати об'єкт контролю чи надавати йому послуги, не пов'язані з контрольними заходами, вони повинні турбуватися про те, щоб такі послуги не спричинили конфлікту інтересів. Зокрема, контролери-аудитори мають слідкувати за тим, щоб їх поради чи послуги не склалися з функцій чи адміністративних прерогатив, які належать до сфери виключної компетенції відповідальних посадових осіб об'єкта контролю.

23. Контролери-аудитори повинні охороняти свою незалежність і уникати будь-яких конфліктів інтересів, відмовляючись приймати подарунки чи знаки подяки, що можуть вплинути чи, можливо, впливають на їх незалежність та сумлінність.

24. Контролерам-аудиторам слід уникати стосунків із відповідальними посадовими особами, співробітниками об'єкта контролю й іншими особами, які можуть вплинути на їх спроможність діяти чи сприйматися незалежними або можуть підірвати таку спроможність чи поставити її під загрозу.

25. Контролери-аудитори не можуть використовувати своє службове становище в особистих інтересах. Вони повинні уникати стосунків, що можуть крити в собі ризик корупції чи здатні поставити під сумнів їх об'єктивність та незалежність.

26. Контролери-аудитори не мають права використовувати відомості, отримані для виконання службових обов'язків, з метою набуття переваг для себе чи інших осіб. Вони не можуть поширювати відомості, що можуть надати іншим особам чи організаціям несправедливу чи необґрунтовану перевагу; вони також не повинні використовувати такі відомості для шкоди щодо інших осіб.

Глава 4. Професійна таємниця

27. Ревізори не можуть в усній або у письмовій формі надавати третім особам відомості, отримані під час перевірки, за винятком випадків, передбачених статутними чи іншими обов'язками ВОКДФ у рамках його нормальних процедур або чинного законодавства.

Глава 5. Компетентність

28. Для компетентного та неупередженого здійснення повноважень контролери-аудитори зобов'язані поводити себе професійно у будь-який час, під час виконання своїх службових обов'язків суворо дотримуючись професійних вимог.

29. Контролери-аудитори не повинні займатися діяльністю, яка виходить за межі їх компетенції.

30. Контролери-аудитори мають знати та застосовувати чинні стандарти, політику і процедури контролю, бухгалтерського обліку й управління фінансами. Вони повинні також знати конституційні, юридичні й інституційні принципи та норми, що регулюють діяльність об'єкта контролю.

Професійний розвиток

31. Контролери-аудитори зобов'язані використовувати всі свої професійні знання для здійснення перевірок і нагляду, а також для підготовки відповідних звітів.

32. Для здійснення перевірок контролери-аудитори повинні використовувати найкращі методи та практику. Коли вони здійснюють перевірку чи складають звіт, мають дотримуватися головних загальноприйнятих принципів і стандартів контролю.

33. Контролери-аудитори зобов'язані постійно підтримувати на належному рівні й удосконалювати свої професійні знання, які їм потрібні для виконання професійних обов'язків.

ПЕРЕЛІК

суб'єктів господарювання, щодо яких проводиться державний фінансовий аудит окремих господарських операцій

Кабінет Міністрів України.

ВАТ "Одеський припортовий завод". ВАТ "Турбоатом".

Державна адміністрація залізничного транспорту "Укрзалізниця".

Державне підприємство "Адміністрація морських портів України". Державне підприємство "Антонов".

Державне підприємство "Артемсіль". Державне підприємство "Дельта-лоцман". Державне підприємство "Донецька залізниця". Державне підприємство "Енергоринок".

Державне підприємство "Іллічівський морський торговельний порт".

Державне підприємство "Маріупольський морський торговельний порт".

Державне підприємство "Міжнародний аеропорт "Бориспіль". Державне підприємство "Морський торговельний порт "Южний". Державне підприємство "Науково-виробничий комплекс газотурбобудування "Зоря" – "Машпроект".

Державне підприємство "Національна атомна енергогенеруюча компанія "Енергоатом".

Державне підприємство "Національна енергетична компанія "Укренерго".

Державне підприємство "Одеська залізниця".

Державне підприємство "Одеський морський торговельний порт".

Державне підприємство "Поліграфічний комбінат "Україна" з виготовлення цінних паперів".

Державне підприємство "Придніпровська залізниця".

Державне підприємство "Український державний центр радіочастот".

Державне підприємство "Укрекоресурси".

Державне підприємство матеріально-технічного забезпечення залізничного транспорту "Укрзалізничпостач".

Державне підприємство обслуговування повітряного руху України.

Державне спеціалізоване підприємство "Укрспецторг".

Державне територіальне галузеве об'єднання "Львівська залізниця".

Державне територіальне галузеве об'єднання "Південно-Західна залізниця".

Державний концерн "Укроборонпром". Мінагрополітики.

Міненерговугілля. Мінінфраструктури. Мінпромполітики.

НАК "Украгрозлізинг". Національний банк. НКРЗІ.

ПАТ "Національна акціонерна компанія "Нафтогаз України". ПАТ "Укргазвидобування" НАК "Нафтогаз України".

ПАТ "Укргідроенерго".

ПАТ "Укртрансгаз" НАК "Нафтогаз України". ПАТ "Укртранснафта".

Статутне територіальне галузеве об'єднання "Південна залізниця".

Українське державне підприємство "Укрхімтрансміах".

Українське державне підприємство поштового зв'язку "Укрпошта". Фонд державного майна.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Цвігун Інна Анатоліївна
Ясінецька Ірина Анатоліївна
Свиноус Надія Іванівна

Державний аудит

Навчальний посібник

Друкується в авторській редакції

Підписано до друку _____ р. Формат 30 × 42/4.
Папір офсетний. Ризографія. Авт. арк. ____.
Обл.-вид. арк. _____. Ум.д.а. 17,0 Тираж _0 прим. Зам._____.

Підготовлено до друку та видруковано
у Закладі вищої освіти «Подільський державний університеті».
32300, Кам'янець-Подільський, вул. Шевченка, 13

